

UNIVERSIDAD AUTÓNOMA DE NUEVO LEÓN
FACULTAD DE CONTADURÍA PÚBLICA Y ADMINISTRACIÓN



TESIS

**PROPUESTA DE POLÍTICA TRIBUTARIA SIN INCIDENCIA EN LOS
CONTRIBUYENTES QUE YA SE ENCUENTRAN TRIBUTANDO DE
ACUERDO CON SU CAPACIDAD DE PAGO: EL IMPUESTO GENERAL
AL CONSUMO**

**DISERTACIÓN PRESENTADA POR
HÉCTOR ALEJANDRO FLORES SILVA**

**COMO REQUISITO PARCIAL PARA OBTENER EL GRADO
DE DOCTOR EN CONTADURÍA**

OCTUBRE, 2017

UNIVERSIDAD AUTÓNOMA DE NUEVO LEÓN
FACULTAD DE CONTADURÍA PÚBLICA Y ADMINISTRACIÓN
CENTRO DE DESARROLLO EMPRESARIAL Y POSGRADO



TESIS

**PROPUESTA DE POLÍTICA TRIBUTARIA SIN INCIDENCIA EN LOS
CONTRIBUYENTES QUE YA SE ENCUENTRAN TRIBUTANDO DE
ACUERDO CON SU CAPACIDAD DE PAGO: EL IMPUESTO GENERAL
AL CONSUMO**

**DISERTACIÓN PRESENTADA POR
HÉCTOR ALEJANDRO FLORES SILVA**

**COMO REQUISITO PARCIAL PARA OBTENER EL GRADO
DE DOCTOR EN CONTADURÍA**

SAN NICOLÁS DE LOS GARZA, NUEVO LEÓN, MÉXICO

OCTUBRE DE 2017

DECLARACIÓN DE AUTENTICIDAD

Declaro solemnemente que el documento que en seguida presento es fruto de mi propio trabajo, y hasta donde estoy enterado no contiene material previamente publicado o escrito por otra persona, excepto aquellos materiales o ideas que por ser de otras personas les he dado el debido reconocimiento y los he citado debidamente en la bibliografía o referencias.

Declaro además que tampoco contiene material que haya sido aceptado para el otorgamiento de cualquier otro grado o diploma de alguna universidad o institución.

Nombre: _____

Firma: _____

Fecha: _____

Al volver a Cafarnaúm, se acercaron a Pedro los que cobran el impuesto para el Templo. Le preguntaron: El maestro de ustedes, ¿no paga el impuesto? Pedro respondió: Claro que sí. Y se fue a casa. Cuando entraba, se anticipó Jesús y le dijo: Dame tu parecer, Simón. ¿Quiénes son los que pagan impuestos o tributos a los reyes de la tierra: sus hijos o los que no son de la familia? Pedro contestó: Los que no son de familia. Y Jesús le dijo: Entonces los hijos no pagan. Sin embargo, para no escandalizar a esta gente, vete a la playa y echa el anzuelo. Al primer pez que pesques ábrele la boca, y hallarás en ella una moneda de plata. Tómala y paga por mí y por ti. Mt 17, 24.

En el presente pasaje, Cristo nos confirma la providencia que nos habrá de dar para poder destinar una parte del fruto de nuestro trabajo a contribuir con el gasto público de la nación en la que residimos.

DEDICATORIA

Al sistema de educación pública de México, pues soy producto del mismo.

AGRADECIMIENTOS

A Dios por su amor inagotablemente fiel.

A mis amados padres y hermanos, pues con su amor han formado el hombre que soy.

A mi amada esposa Fabiola, mi gran compañera, mi complemento perfecto, por aceptar nuestro viaje que comenzó hace más de cinco años, por el amor y sacrificio que dedica a nuestros hijos y por decidir amarme día con día.

A mis hijos, Leonardo y Santiago, en los que confirmé que el amor a primera vista existe, quienes Dios nos presta para iluminar nuestras vidas y retribuir el amor y sacrificio que mis padres han tenido conmigo.

Al Pbro. Vicente Díaz Aldaco, mi hermano en Cristo quien me inspira a ser un hombre de bien.

Al Dr. Juan Paura García, por mostrarme la pasión con la que vive la vida, por abrirme las puertas de su hogar, y por supuesto por la invaluable asesoría y conocimiento que amablemente me ha compartido.

Al Dr. Alfonso Hernández Campos, por su continuo esfuerzo y desgaste en formar profesionistas, maestros y doctores de alta calidad, conscientes de la aplicación de las mejores prácticas y la búsqueda de la causa raíz en la solución de problemas.

Al Dr. Jesús Gerardo Cruz Álvarez, por concientizarme de la oportunidad de desarrollar una tesis con trascendencia y amplio beneficio social, así como por la asesoría brindada.

A la M.A.E. María Eugenia García de la Peña directora de nuestra querida Facultad de Contaduría Pública y Administración, por el gran apoyo que me brindó durante mi formación doctoral.

A mi compañero de doctorado Iván Venzor Cárdenas por su amistad y apoyo durante toda nuestra formación doctoral.

TABLA DE CONTENIDO

	Página
RESUMEN	9
ABREVIATURAS Y TÉRMINOS TÉCNICOS	10
LISTA DE TABLAS	12
LISTA DE FIGURAS	14
INTRODUCCIÓN	15
1. NATURALEZA Y DIMENSIÓN DEL ESTUDIO	18
1.1. Antecedentes del problema a estudiar	19
1.1.1. Necesidades de la sociedad mexicana	19
1.1.2. Obligación de Gobierno Federal de cubrir necesidades sociales	23
1.1.3. Gasto social	25
1.1.4. Necesidades de mayores ingresos federales	27
1.1.5. Déficit fiscal en México	36
1.1.6. Causas que originan la falta de recursos públicos	38
1.1.7. Intentos de incrementar la recaudación fiscal	50
1.1.8. Base actual de contribuyentes	56
1.1.9. Consecuencias de no incrementar los ingresos públicos	59
1.2. Planteamiento del problema de investigación	60
1.2.1. El fenómeno a estudiar y los factores que influyen en el mismo	60
1.2.2. Modelo gráfico de relaciones y de hipótesis	61
1.3. Pregunta de investigación	62
1.4. Objetivos de la investigación	62

1.4.1. Objetivo general	62
1.4.2. Objetivos específicos	62
1.5. Hipótesis general de investigación	63
1.6. Investigaciones recientes	64
1.7. Justificación e importancia del estudio	65
1.8. Delimitaciones y limitaciones	67
2. MARCO TEÓRICO	68
2.1. Constitucionalidad del impuesto propuesto	68
2.1.1. Generalidades de la CPEUM	68
2.1.2. Principios de Proporcionalidad y Equidad	73
2.1.3. Los impuestos	76
2.1.4. Análisis de constitucionalidad del impuesto propuesto	82
2.2. Impuestos al consumo a nivel internacional	92
2.2.1. Tipos de impuesto al consumo a nivel internacional	92
2.2.2. Política fiscal internacional de los impuestos al consumo	95
2.3. Impuesto General al Consumo	104
2.3.1. Propuesta del Impuesto General al Consumo	104
2.3.1.1. Esencia y sensibilización del impuesto propuesto	106
2.3.1.2. Estructura de la Ley del Impuesto General al Consumo	133
2.3.1.3. Ley del Impuesto General al Consumo	134
2.3.2. Análisis de puntos relevantes de la Ley del IGC	174
2.3.3. Consideraciones para la implementación del IGC	181
2.3.4. Reformas requeridas en otras leyes fiscales	187
3. DISEÑO DE LA INVESTIGACIÓN	194

3.1. Unidad de análisis	194
3.2. Datos e instrumentación	195
3.3. Población, marco muestral y muestra	195
3.4. Procedimiento metodológico de análisis	195
4. RESULTADOS DE LA INVESTIGACIÓN	211
4.1. Resultados de la investigación	211
4.2. Conclusiones	216
CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES	218
REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS	225

RESUMEN

En la presente investigación doctoral se propone el Impuesto General al Consumo como parte de la solución a la problemática del Gobierno Federal de la imperante necesidad de generar mayores ingresos tributarios, para sufragar las necesidades de la sociedad mexicana, sobre las cuales está obligado por nuestra Carta Magna a cubrir mediante el ejercicio del gasto público. Algunos intentos recientes por incrementar dichos ingresos han sido la creación del IETU y el IDE en 2008, los cuales fueron abrogados en 2013. Otros intentos realizados han sido el incremento de las tasas de impuestos directos para personas físicas, así como el incremento en las tasas y bases de los impuestos indirectos, lo cual genera un incremento en la carga fiscal de quienes ya se encuentran contribuyendo con el gasto público de manera proporcional y equitativa de acuerdo con su capacidad de pago. El IGC que se propone fue configurado con una tasa del 3%, la cual genera un potencial de recaudación total para los años 2015 y 2016 del 1.81% y 1.83% del PIB, respectivamente; sin embargo, dada la configuración del mismo, para no incrementar la carga fiscal de quienes ya se encuentran contribuyendo proporcional y equitativamente de acuerdo con su capacidad de pago, al disminuirle los acreditamientos sobre el ISR se genera un potencial de recaudación para los mismos años de un 0.63% y un 0.62% del PIB, respectivamente. El IGC propuesto genera beneficios adicionales como reducir el perjuicio que generan las entidades denominadas EFOS y EDOS, fomenta la cultura de la solicitud y entrega de los CFDI para soportar la procedencia del acreditamiento del IGC contra el ISR, así mismo contribuye a identificar situaciones de discrepancia fiscal generando así, un área de oportunidad para las autoridades fiscales de incrementar la recaudación de otros impuestos federales.

ABREVIATURAS Y TÉRMINOS TÉCNICOS

BANXICO	Banco de México
BID	Banco Interamericano de Desarrollo
CEPAL	Comisión Económica para América Latina y el Caribe
CFDI	Comprobante Fiscal Digital por Internet
CFF	Código Fiscal de la Federación
CIAT	Centro Interamericano de Administraciones Tributarias
COFINS	Contribución para el Financiamiento de la Seguridad Social
CPELSNL	Constitución Política del Estado Libre y Soberano de Nuevo León
CPEUM	Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos
EDOS	Entidades que Deducen Operaciones Simuladas
EFOS	Entidades que Acumulan Operaciones Simuladas
ICMS	Impuesto sobre la Circulación de Mercancías y Servicios
IDE	Impuesto a los Depósitos en Efectivo
IEPS	Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios
IETU	Impuesto Empresarial a Tasa Única
IGC	Impuesto General al Consumo
INEGI	Instituto Nacional de Estadística y Geografía
IPI	Impuesto sobre Productos Industrializados
ISR	Impuesto Sobre la Renta
ISS	Impuesto sobre Servicios
IVA	Impuesto al Valor Agregado
LIF	Ley de Ingresos de la Federación

LIVA	Ley del Impuesto al Valor Agregado
OCDE	Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico
PIB	Producto Interno Bruto
PIS-PASEP	Contribución para los Programas de Integración Social y Formación de los Programas Públicos
SAT	Servicio de Administración Tributaria
SCJN	Suprema Corte de Justicia de la Nación
SHCP	Secretaría de Hacienda y Crédito Público
UE	Unión Europea

LISTA DE TABLAS

	Página
Tabla 1 - Crecimiento del PIB de economías emergentes	20
Tabla 2 - Ingresos federales presupuestados de 2005 a 2016	29
Tabla 3 - Ingresos tributarios presupuestados para los ejercicios 2015 a 2011	31
Tabla 4 - Ingresos tributarios presupuestados para los ejercicios 2010 a 2006	31
Tabla 5 - Comparativo de los ingresos tributarios presupuestados y reales – ejercicios 2005 a 2015	32
Tabla 6 - Proporción de impuestos recaudados respecto del PIB años 2005 a 2014	34
Tabla 7 - Proporción de participación de los tipos de ingresos federales	35
Tabla 8 - Proporción de los tipos de deuda e ingresos sobre el PIB de 2005 a 2014	38
Tabla 9 - Estudios de evasión fiscal publicados por el SAT	41
Tabla 10 - Tasas de evasión fiscal en contribuciones federales	44
Tabla 11 - Participación de la economía informal en el PIB	48
Tabla 12 - Comparativo de recaudación ISR e IETU 2008 a 2013	54
Tabla 13 - Comparativo del IDE presupuestado y real - 2008 a 2014	55
Tabla 14 - Universo de contribuyentes activos por tipo de sector económico y régimen en 2014	58
Tabla 15 - Tasas de impuestos al consumo en el ámbito internacional	93
Tabla 16 - Comparativo de tasas efectivas de ISR	109
Tabla 17 - Impacto del IGC en alimentos de la canasta básica	111
Tabla 18 - Estructura de la Ley del Impuesto General al Consumo	133
Tabla 19 - Clasificación de gastos ENIGH 2014 por afectación de IVA a tasa general	198

LISTA DE FIGURAS

	Página
Figura 1 - Proporción de los ingresos federales presupuestados 2005 a 2015	30
Figura 2 - Modelo grafico de la relación de variables	61
Figura 3 - Esquema de tributación actual PF por SyS	123
Figura 4 - Esquema de tributación para PF por SyS incluyendo el IGC	123
Figura 5 - Esquema de tributación actual PF distintas de SyS	126
Figura 6 - Esquema de tributación para PF distintas de SyS incluyendo el IGC	126
Figura 7 - Esquema de tributación actual PM	130
Figura 8 - Esquema de tributación PM incluyendo el IGC	130
Figura 9 - Evolución del CFDI	182
Figura 10 - Magnitud de recaudación potencial total del IGC a una probabilidad Del 90%	205
Figura 11 - Magnitud de recaudación potencial después de acreditamientos del IGC a una probabilidad del 90%	209
Figura 12 - Resultados - Magnitud de recaudación potencial total del IGC a una probabilidad del 90%	213
Figura 13 - Resultados - Magnitud de recaudación potencial después de acreditamientos del IGC a una probabilidad del 90%	215

INTRODUCCIÓN

La presente investigación doctoral busca formar parte de la solución a la problemática de la imperante necesidad del Gobierno Federal de generar mayores ingresos tributarios, para efectos de sufragar las necesidades de la sociedad mexicana que de acuerdo con el apartado dogmático de nuestra Ley Suprema tiene la obligación de cubrir mediante el ejercicio del gasto público. Evitando así una cobertura parcial de dichas necesidades mediante la generación del déficit fiscal, el cual conlleva al incremento de la deuda pública, cuyo continuo incremento pudiese derivar en suspensión de pagos de la deuda del Estado, así como en procesos hiperinflacionarios.

Dentro de las causas que han generado esta falta de ingresos se encontraron la evasión fiscal, las deficiencias en los sistemas recaudatorios, la economía informal, así como la dependencia de ingresos derivados de recursos no renovables como el petróleo. Así mismo, los intentos recientes por incrementar los niveles de ingresos tributarios federales, mediante la creación de nuevos impuestos que fueron el Impuesto Empresarial a Tasa Única y el Impuesto a los Depósitos en Efectivo, los cuales entraron en vigor en 2008, pero fueron abrogados en 2013.

Adicionalmente, otros intentos realizados han sido el incremento de las tasas de impuestos directos para personas físicas, así como el incremento en las tasas y bases de los impuestos indirectos, lo cual genera un incremento en la carga fiscal de quienes ya se encuentran contribuyendo con el gasto público de manera proporcional y equitativa de acuerdo con su capacidad de pago.

Derivado de lo anterior, se plantea como parte de la solución de la problemática mencionada, el Impuesto General al Consumo, el cual genera mayores ingresos tributarios para el Gobierno Federal, sin incrementar la carga fiscal de quienes ya contribuyen proporcional y equitativamente con el gasto público.

La investigación se divide en cuatro partes, la primera consiste en la naturaleza y dimensión del estudio, en la cual se plantean los antecedentes de la problemática mencionada, el planteamiento del problema de investigación, la pregunta, objetivos e hipótesis de la investigación; así como investigaciones recientes, la justificación e importancia del estudio y la delimitación del mismo.

En la segunda parte relativa al marco teórico de la presente investigación, el cual da soporte a la relación de las variables planteadas en la hipótesis de investigación; los apartados que lo conforman son los relativos a la constitucionalidad del impuesto propuesto, los impuestos al consumo en el ámbito internacional, así como la propuesta del Impuesto General al Consumo, comprendida ésta última por la esencia y sensibilización del mismo, la estructura de la Ley del Impuesto General al Consumo, la propuesta de la Ley del Impuesto General al Consumo, el análisis de puntos relevantes de la Ley del IGC, las consideraciones para la implementación del IGC, así como el análisis de las reformas requeridas a las distintas Leyes fiscales que se ven implicadas en la operacionalización del impuesto propuesto.

En la tercera parte se detalla el diseño de la presente investigación, el cual se integra por la unidad de análisis, el origen de los datos a ser analizados, la población y marco muestral, así como el procedimiento metodológico del análisis efectuado para efectos de validar la hipótesis de investigación planteada.

En la cuarta parte se reflejan los resultados de la investigación. Finalmente se señalan las conclusiones y recomendaciones de la presente investigación doctoral.

1. NATURALEZA Y DIMENSIÓN DEL ESTUDIO

En el presente capítulo se muestra la necesidad del Gobierno Federal de generar anualmente mayores ingresos, los cuales preferentemente deberán ser tributarios, con la finalidad de cubrir las necesidades sociales como educación, salud y vivienda e impulsar el desarrollo nacional para obtener una economía más sólida y estable. Así mismo, esto podría contribuir a generar un balance público positivo al cierre de cada ejercicio y evitar así que la deuda total neta del Gobierno Federal continúe incrementándose.

Del mismo modo, se abordan las posibles razones por las que los ingresos públicos no son suficientes para sufragar el gasto público, la orientación que se le ha dado en los últimos años a las políticas fiscales que se han implementado y finalmente se precisan los riesgos y las consecuencias de continuar generando anualmente un déficit público, el cual a su vez origina un constante incremento de la deuda pública.

1.1. Antecedentes del problema a estudiar

En el presente apartado se precisan una serie de situaciones y hechos observados que actualmente impactan a la sociedad mexicana, sobre los cuales surgen una serie de cuestionamientos, mismos que a su vez motivan la realización de la presente investigación. Entre los hechos observados se encuentran: la necesidades de la sociedad mexicana, la obligación que tiene el Gobierno Federal de cubrir las necesidades de la sociedad mexicana, el gasto social que actualmente se incurre para sufragarlas, el déficit fiscal en México, las necesidades de mayores ingresos federales para efectuar dichos gastos sociales, las posibles causas que originan la falta de recursos públicos, algunos intentos por incrementar la recaudación fiscal, la base de los contribuyentes que actualmente contribuyen con el gasto público, así como las posibles consecuencias de no incrementar los ingresos públicos.

1.1.1. Necesidades de la sociedad mexicana

De acuerdo con la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico¹ en el año 2009 México presentó una de las caídas más pronunciadas entre los países que integran dicha organización, generando una contracción del 6.6% del Producto Interno Bruto durante dicho año (OCDE, 2010). Así mismo, señala que el crecimiento económico de México desde 1990

¹ Organización fundada en 1961, agrupa a 34 países miembros y su misión es promover políticas que mejoren el bienestar económico y social de las personas alrededor del mundo.

a la fecha no ha estado a la altura de sus posibilidades si se comparara con la eficiencia de otras economías emergentes.

Tabla 1 - Crecimiento del PIB de economías emergentes

País	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	Promedio 2004 a 2015
Nigeria	30%	28%	30%	14%	25%	-19%	117%	11%	12%	11%	7%	-11%	21%
China	18%	17%	20%	29%	29%	11%	19%	24%	13%	12%	9%	6%	17%
Argentina	29%	21%	17%	24%	26%	-8%	27%	25%	3%	1%	-5%	11%	14%
Federación Rusa	37%	29%	30%	31%	28%	-26%	25%	33%	7%	3%	-7%	-34%	13%
Brasil	20%	33%	24%	26%	21%	-2%	33%	18%	-6%	0%	-1%	-27%	12%
Filipinas	9%	13%	19%	22%	17%	-3%	19%	12%	12%	9%	5%	3%	11%
India	17%	16%	14%	27%	-1%	12%	25%	10%	0%	2%	9%	3%	11%
Colombia	24%	25%	11%	28%	18%	-4%	23%	17%	10%	3%	0%	-23%	11%
Chile	29%	24%	24%	12%	4%	-4%	27%	15%	6%	4%	-7%	-7%	11%
Pakistán	18%	12%	25%	11%	12%	-1%	6%	20%	5%	3%	6%	11%	11%
Perú	14%	14%	17%	15%	18%	0%	22%	16%	12%	4%	0%	-6%	11%
Malasia	13%	15%	13%	19%	19%	-12%	26%	17%	6%	3%	5%	-12%	9%
Tailandia	14%	9%	17%	19%	11%	-3%	21%	9%	7%	6%	-4%	-2%	9%
Sudáfrica	30%	13%	5%	10%	-4%	3%	27%	11%	-5%	-7%	-4%	-10%	6%
México	8%	12%	11%	8%	6%	-19%	17%	11%	1%	6%	3%	-12%	5%

Fuente: Elaboración Propia con datos del Banco Mundial

El crecimiento se determina de la variación del PIB en dólares corrientes de Estados Unidos, respecto del año inmediato anterior.

Una consecuencia de no elevar considerablemente las tasas de crecimiento económico en el largo plazo, es que podría llevar varias generaciones el poder lograr una convergencia con el nivel y la calidad de vida de otros países miembros de la OCDE. Para ello, aumentar la calidad en la educación básica, una mejora en el marco regulatorio y el fortalecimiento interno de la competitividad serán esenciales en este proceso (OCDE, 2010).

Los niveles de desigualdad en México continúan posicionándose en segundo lugar entre los países miembros de la OCDE, estos niveles son 1.5 veces más elevados que el promedio de la misma y 2 veces más que los países con menor desigualdad como Suecia y Dinamarca. Un dato alarmante es que entre los países miembros de la OCDE los ingresos en el decil superior son en promedio 9 veces mayores que los ingresos del decil más pobre, pero en el caso de México, la diferencia es 27 veces mayor. De acuerdo con el estudio *Growing Unequal? Income Distribution and Poverty in OECD Countries*, en México el 10% más pobre de la población acumula el 1.3% del total de ingreso disponible, mientras tanto el 10% más rico acumula el 36% del ingreso total (OCDE, 2008).

Consecuentemente la pobreza continúa en aumento, ya que de 2006 a 2008 la pobreza extrema se duplicó pasando de 6.8% a 12.2% para quienes viven con menos de 30 pesos diarios; algunos otros indicadores de estos efectos son la tasa de mortalidad infantil que triplica la tasa promedio de los países de la OCDE, así como el índice de analfabetismo que es superior a la media de dichos países. Los niños representan alrededor de la mitad del sector afectado de forma más severa por la pobreza, lo cual podría llevar a prolongar indefinidamente la pobreza en México.

Derivado de lo anterior, quedan de manifiesto el severo grado de carencias y de pobreza en el que vive una gran parte de la población nacional, así como por supuesto la necesidad del Gobierno Federal de combatir dicha desigualdad.

Ahora bien, adicionalmente existen diversas necesidades sociales que igualmente requieren atención, entre ellas se encuentra la educación. Las necesidades de desarrollo en esta materia

son del mismo modo apremiantes, prueba de ello son los resultados del Programa Internacional de Evaluación de Alumnos (PISA) 2015 de la OCDE, en los cuales se refleja: que una gran parte de los estudiantes carece de las competencias y los conocimientos necesarios en sus respectivos niveles de educación; que menos del 1% de los estudiantes en México logran alcanzar niveles de competencia de excelencia; el 48% de los alumnos no logra alcanzar el nivel mínimo en ciencias; el 42% de los alumnos no logra alcanzar el nivel mínimo en lectura y el 57% de los alumnos no logra alcanzar el nivel mínimo en matemáticas (OCDE, 2016).

En el ámbito de la ciencia, México no ha realizado las inversiones suficientes en esta materia, lo que ha conllevado a que el potencial de desarrollo de la economía sea menor al requerido para alcanzar los niveles que se tienen en otros países y para alcanzar una competitividad equiparable al resto de las economías emergentes. El gasto que se destina a innovación y ciencia es menor al 0.5% del PIB; sin embargo, el promedio de los países de la OCDE es superior al 2%. Finalmente, en el año 2012, México ocupó el penúltimo lugar en los países miembros de la OCDE en cuanto al gasto realizado en investigación y desarrollo en proporción al PIB (OCDE, 2015).

Otro aspecto sumamente trascendente es el de la expectativa de vida, la cual en México ocupa el cuarto lugar más bajo entre los países miembros de la OCDE; resulta urgente una atención a los problemas de las zonas rurales, así como de los estados con mayor nivel de pobreza. Si bien, es cierto que el Sistema de Protección Social en Salud, comúnmente llamada Seguro Popular, ha sido ejemplo para muchos otros países de cómo se pueden obtener resultados equitativos mediante la transferencia de fondos de los estados más ricos hacia aquellos con

menores recursos, también lo es que dicho esquema no puede resolver las necesidades del sistema de salud mexicano, por lo que se requiere adicionalmente más financiamiento, así como una mayor eficiencia del propio sector. Derivado de lo anterior, México ocupa el penúltimo lugar tanto en el porcentaje del gasto total en salud con respecto al PIB, como en la porción que el gasto corriente en salud representa del consumo de los hogares mexicanos (OCDE, 2010).

Como puede observarse las necesidades sociales son apremiantes y de magnitudes considerables, por lo que el Gobierno Federal debiese efectuar un gasto social en los niveles y con la periodicidad necesaria para realmente mitigar dichas necesidades.

1.1.2. Obligación del Gobierno Federal de cubrir necesidades sociales

Los Estados Unidos Mexicanos es una nación que se encuentra constituida como un Estado de Derecho², la cual se rige por un vasto sistema de leyes e instituciones las cuales a su vez se encuentran configuradas y ordenadas en torno a una Ley Suprema, la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en ella se establece, en su aspecto dogmático, las garantías individuales y las obligaciones de los ciudadanos; y en su aspecto orgánico, se fundamenta

² Principio de gobierno según el cual todas las personas, instituciones y entidades, públicas y privadas, incluido el propio Estado, están sometidas a unas leyes que se promulgan públicamente, se hacen cumplir por igual y se aplican con independencia; además de ser compatibles con las normas y los principios internacionales de derechos humanos. Asimismo, exige que se adopten medidas para garantizar el respeto de los principios de primacía de la ley, igualdad ante la ley, rendición de cuentas ante la ley, equidad en la aplicación de la ley, separación de poderes, participación en la adopción de decisiones, legalidad, no arbitrariedad, y transparencia procesal y legal.

jurídicamente el actuar de las autoridades de los tres Poderes de la Unión; así mismo se establece la conformación del territorio nacional.

De acuerdo con Ayala (2000) la Constitución se define como un conjunto de reglas y leyes sobre las cuales se organizan y estructuran las relaciones que existen entre el Estado y la sociedad. La Constitución establece lo que se encuentra permitido y lo que se encuentra prohibido, es decir, las restricciones institucionales. Establece los factores esenciales del pacto social³, así mismo, define el tipo de sistema y régimen económico y político de la nación. En una constitución se especifican las reglas de elección colectiva de la sociedad; sin la existencia de una constitución, el Estado no podría confirmarse como tal.

De conformidad con los artículos 1, 3, 4, 6, 25 y 26 de la citada Carta Magna, el Estado tiene la obligación de proteger y garantizar los derechos humanos; brindar educación de calidad y de manera gratuita a los niveles de preescolar a medio superior; apoyar la investigación científica y tecnológica; fortalecer la difusión de la cultura mexicana; proteger la salud, garantizar el derecho a un medio ambiente sano para el desarrollo; garantizar el suministro de agua para consumo personal y doméstico; establecer los instrumentos y apoyos necesarios para el disfrute de una vivienda digna y decorosa; promover los medios para la difusión y el desarrollo de la cultura; promover el deporte y garantizar el acceso a las tecnologías de información y comunicación, lo anterior para todos y cada uno de los ciudadanos de la nación. Así mismo, de manera específica tiene la obligación de satisfacer las necesidades de alimentación, salud, educación y sano esparcimiento de los niños y niñas mexicanos.

³ El pacto social es el acuerdo realizado entre el Estado y los ciudadanos respecto de sus derechos y deberes.

Adicionalmente, el Estado tiene la obligación de garantizar que el desarrollo de la Nación sea integral y sustentable, que fortalezca la soberanía de la Nación y su régimen democrático, y que, mediante la competitividad, el fomento del crecimiento económico, el empleo y una más justa distribución del ingreso y la riqueza, permita el pleno ejercicio de la libertad y la dignidad de los individuos, grupos y clases sociales, cuya seguridad protege la citada Ley Fundamental. Entendiéndose competitividad como el conjunto de condiciones necesarias para generar un mayor crecimiento económico, promoviendo la inversión y la generación de empleo.

Como puede apreciarse, el Estado Mexicano tiene por obligación constitucional el cubrir las necesidades sociales previamente mencionadas, lo anterior mediante el ejercicio del gasto social.

1.1.3. Gasto Social

De acuerdo con la OCDE (2005) el gasto social consiste en proveer beneficios, así como apoyos financieros, tanto de instancias públicas como de las privadas, a individuos y comunidades con el fin de generar bienestar⁴, es decir, consisten en la proveeduría de recursos para atender las obligaciones constitucionales que en cuanto a necesidades sociales se refiere.

⁴ Net Social Expenditure, por Adema, W. y M. Ladaique.

En América Latina, uno de los sectores en los que se acentúa mayormente la variación negativa es el sector vivienda, debido a que la participación en este gasto social es menor; en el sector salud el incremento que se ha dado se originó en su mayor parte debido a la población que era atendida de manera privada, el cual se fue modificando hacía una atención gratuita derivado de las crisis económicas; sin embargo, una política social aplicada de forma expansiva puede afectar seriamente la estabilidad económica de la nación, cuando no se garantiza responsablemente el financiamiento de los programas sociales.

En el caso de México, si bien es cierto de 1985 a 2007 el nivel del gasto social se ha incrementado del 2% al 7.2% del PIB, también lo es que esto solo representa una tercera parte de la proporción que otros países miembros de la OCDE destina a este concepto.

Efectivamente existen programas sociales que ayudan a mitigar estos efectos; sin embargo, los recursos destinados a ellos son en promedio ocho veces menores a los recursos que son destinados a minimizar los precios de la energía.

De acuerdo con Álvarez (2008) la limitada capacidad del sistema tributario mexicano para generar recursos suficientes, ocasiona limitaciones en la capacidad de los diversos órdenes de gobierno para efectuar su gasto social en áreas rentables como los son salud, educación, infraestructura y combate a la pobreza.

Por su parte, la OCDE (2010) señala que es indispensable realizar un sólido esfuerzo de concientización para fomentar una reforma fiscal que aumente significativamente los

ingresos necesarios para cubrir sus necesidades sociales. Así mismo, manifiesta que en México se debe continuar insistiendo en que no es posible considerar la realización de nuevos gastos con una base de ingresos tan débil como se tiene actualmente, dado que la gran cantidad de exenciones tributarias, deducciones no esenciales y tratamientos o regímenes especiales o preferenciales, debilitan la capacidad del gobierno para generar ingresos y mejorar los servicios públicos.

Por lo anterior, México debiese efectuar una reforma global en su sistema tributario para incrementar sus ingresos federales, en vista de la necesidad de un aumento en el gasto social para combatir la pobreza, aliviar los déficits presupuestarios, invertir en infraestructura, así como reducir la dependencia de los ingresos relacionados con el petróleo; mediante la ampliación de la base gravable y por supuesto las posibles estrategias para una implementación efectiva.

1.1.4. Necesidades de mayores ingresos federales

Como resultado de la constante evolución del proceso administrativo en las organizaciones han surgido numerosas herramientas que han ayudado a optimizar dicho proceso, entre ellas se encuentra el presupuesto, el cual consiste en un plan de acción enfocado a cumplir ciertas metas fijadas con antelación, las cuales se expresan en términos y valores financieros, mismo que a su vez deben ser cumplidos a un plazo determinado y bajo las circunstancias previstas en dicho plan; para estos efectos, el sector público no es la excepción, ya que cuenta con la herramienta llamada presupuesto público.

El presupuesto público consiste en un documento jurídico y financiero en el que se concentra una estimación anticipada, usualmente anual, de los ingresos y los egresos del gobierno, los cuales son necesarios para cumplir con los propósitos y objetivos de la planeación realizada en el corto, mediano y largo plazo, relativos al empleo, la estabilidad, el crecimiento, la redistribución y el equilibrio presupuestario; dichos objetivos se encuentran expresados en un plan operativo básico, el cual a su vez tiene como meta el ejecutar las decisiones de las políticas públicas en el Estado. Para el caso de México, al documento en el que se presupuestan los ingresos del Gobierno Federal es denominado Ley de Ingresos de la Federación y al documento en el que se establece la asignación de recursos es llamado Presupuesto de Egresos de la Federación.

Por lo anterior, el presupuesto público debe considerarse como una herramienta para la ejecución de la política económica; una declaración de las relaciones que existen entre los agentes del proceso político, económico y social; así como un documento en donde se manifiesta la voluntad jurídica de los poderes Ejecutivo y Legislativo que tiene el Estado, y en ciertos casos el poder Judicial (Hinojosa, 2006). Es importante mencionar que tanto la Ley de Ingresos de la Federación como el Presupuesto de Egresos de la Federación son aprobados de manera anual por el Congreso de la Unión.

En lo que respecta a los ingresos presupuestados en la Ley de Ingresos de la Federación, en años recientes se ha observado un decremento en proporción que han tenido los ingresos del Gobierno Federal respecto del total de los ingresos; en contraste, los ingresos derivados de financiamientos se han incrementado de un 2.06% en 2005 a un 12.79% para el año 2016.

Tabla 2 - Ingresos federales presupuestados de 2005 a 2016

	2005	2006	2007	2008	2009	2010
Ingresos del Gobierno Federal	1,280,105.20	1,339,787.10	1,511,815.70	1,785,787.10	1,916,395.40	1,994,495.80
Ingresos de organismos y empresas	500,880.80	613,712.90	726,596.80	759,663.10	875,585.30	802,466.30
Ingresos derivados de financiamientos	37,455.70	20,000.00	22,000.00	24,000.00	253,497.90	379,369.90
Total de Ingresos	1,818,441.70	1,973,500.00	2,260,412.50	2,569,450.20	3,045,478.60	3,176,332.00
Proporción de Ingresos del Gobierno Federal	70.40%	67.89%	66.88%	69.50%	62.93%	62.79%
Proporción de Ingresos de organismos y empresas	27.54%	31.10%	32.14%	29.57%	28.75%	25.26%
Proporción de Ingresos derivados de financiamientos	2.06%	1.01%	0.97%	0.93%	8.32%	11.94%
Sumatoria	100.00%	100.00%	100.00%	100.00%	100.00%	100.00%
	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Ingresos del Gobierno Federal	2,179,289.60	2,313,614.20	2,498,646.50	2,709,961.10	2,904,011.80	3,102,440.30
Ingresos de organismos y empresas	876,051.90	996,435.10	1,102,425.50	1,106,786.70	1,118,070.60	1,052,193.10
Ingresos derivados de financiamientos	383,554.00	396,872.90	355,289.60	650,478.00	672,595.00	609,240.60
Total de Ingresos	3,438,895.50	3,706,922.20	3,956,361.60	4,467,225.80	4,694,677.40	4,763,874.00
Proporción de Ingresos del Gobierno Federal	63.37%	62.41%	63.16%	60.66%	61.86%	65.12%
Proporción de Ingresos de organismos y empresas	25.47%	26.88%	27.86%	24.78%	23.82%	22.09%
Proporción de Ingresos derivados de financiamientos	11.15%	10.71%	8.98%	14.56%	14.33%	12.79%
Sumatoria	100.00%	100.00%	100.00%	100.00%	100.00%	100.00%

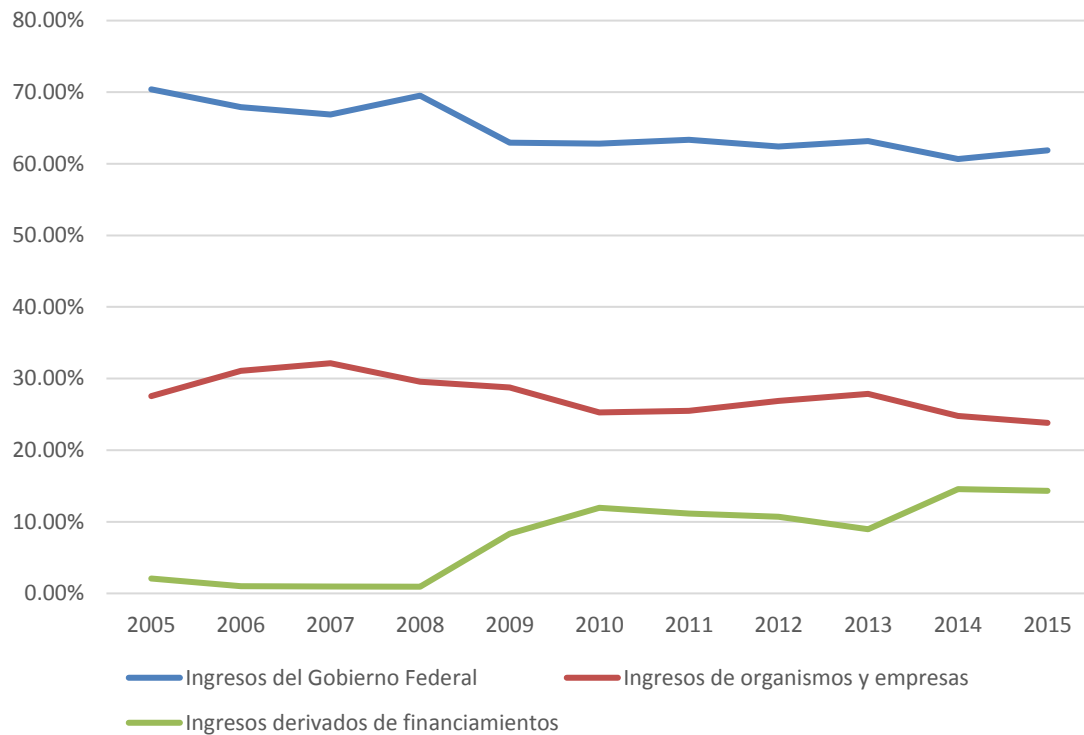
Cifras en pesos corrientes

Cifras en millones de pesos

Fuente: Elaboración propia - Ley de Ingresos de la Federación ejercicios 2005 a 2016

Como puede apreciarse, los tres grupos de ingresos pueden tender a converger en el largo plazo, lo cual resultaría crítico por las consecuencias que se podrían originar de la falta de capacidad del Gobierno Federal para generar ingresos propios, así como el incremento constante del endeudamiento público.

Figura 1 - Proporción de los ingresos federales presupuestados 2005 a 2015



Fuente: Elaboración propia, con información de la Ley de Ingresos de la Federación ejercicios 2005 a 2015

Ahora bien, en lo que respecta a los ingresos por impuestos, en años recientes la proporción de los ingresos presupuestados por ISR se ha mantenido alrededor del 21% y el IVA alrededor del 16% respecto del total de los ingresos presupuestados por el Gobierno Federal; las siguientes tablas muestran la proporción de ingresos de cada uno de los impuestos presupuestados de los ejercicios de 2006 a 2015 respecto de los ingresos tributarios, así como del total de ingresos.

Tabla 3 - Ingresos tributarios presupuestados para los ejercicios 2015 a 2011

	2015				2014				2013				2012				2011			
	Importe	% Ing Trib	% Ing. Tot		Importe	% Ing Trib	% Ing. Tot		Importe	% Ing Trib	% Ing. Tot		Importe	% Ing Trib	% Ing. Tot		Importe	% Ing Trib	% Ing. Tot	
Total de ingresos presupuestados	4,694,677.40				4,467,225.80				3,956,361.60				3,706,922.20				3,438,895.50			
Ingresos por Impuestos:	1,978,980.60				1,770,163.00				1,605,162.50				1,466,179.60				1,464,299.50			
Impuestos sobre los ingresos																				
Impuesto sobre la renta	1,059,206.20	53.52%	22.56%		1,006,376.90	56.85%	22.53%		818,095.40	50.97%	20.68%		747,986.10	51.02%	20.18%		688,965.20	47.05%	20.03%	
Impuesto empresarial a tasa única									44,638.40	2.78%	1.13%		50,737.50	3.46%	1.37%		60,605.30	4.14%	1.76%	
Impuestos sobre el patrimonio																				
Impuesto al activo																				
Impuestos sobre la producción, el consumo y las transacciones																				
Impuesto al valor agregado.	703,848.50	35.57%	14.99%		609,392.50	34.43%	13.64%		622,626.00	38.79%	15.74%		556,234.10	37.94%	15.01%		555,677.10	37.95%	16.16%	
Impuesto especial sobre producción y servicios	159,970.60	8.08%	3.41%		134,441.60	7.59%	3.01%		52,982.30	3.30%	1.34%		46,022.20	3.14%	1.24%		69,920.80	4.78%	2.03%	
Impuesto sobre tenencia o uso de vehículos						0.00%	0.00%			0.00%	0.00%			0.00%	0.00%		17,182.80	1.17%	0.50%	
Impuesto sobre automóviles nuevos	6,638.70	0.34%	0.14%		6,703.30	0.38%	0.15%		6,085.00	0.38%	0.15%		5,088.00	0.35%	0.14%		4,787.00	0.33%	0.14%	
Impuesto sobre servicios expresamente declarados de interés público por ley, en los que intervengan empresas concesionarias de bienes del dominio directo de la Nación.																				
Impuesto a los rendimientos petroleros									1,500.90	0.09%	0.04%		1,517.70	0.10%	0.04%		1,501.30	0.10%	0.04%	
Impuestos al comercio exterior	27,875.90	1.41%	0.59%		26,758.60	1.51%	0.60%		28,082.20	1.75%	0.71%		27,259.30	1.86%	0.74%		22,810.60	1.56%	0.66%	
Impuesto a los depósitos en efectivo									3,890.40	0.24%	0.10%		3,881.90	0.26%	0.10%		19,304.10	1.32%	0.56%	
Impuestos sobre Nóminas y Asimilables																				
Impuestos Ecológicos																				
Accesorios	22,704.70	1.15%	0.48%		20,562.20	1.16%	0.46%		27,261.90	1.70%	0.69%		27,452.80	1.87%	0.74%		23,545.30	1.61%	0.68%	
Otros impuestos																				
Impuesto por la actividad de exploración y extracción de hidrocarburos.	2,200.00	0.11%	0.05%		1,501.20	0.08%	0.03%													
Impuestos no comprendidos en las fracciones de la Ley de Ingresos causados en ejercicios fiscales anteriores pendientes de liquidación o pago.	- 3,464.00	-0.18%	-0.07%	-	35,573.30	-2.01%	-0.80%													
Total:	100.00%	42.15%			100.00%	39.63%			100.00%	40.57%			100.00%	39.55%			100.00%	42.58%		

% Ing Trib: Proporción del impuesto respecto del total de ingresos tributarios

% Ing Tot: Proporción del impuesto respecto del total de ingresos

Fuente: Elaboración propia, con información de la Ley de Ingresos de la Federación ejercicios 2015 a 2011

Tabla 4 - Ingresos tributarios presupuestados para los ejercicios 2010 a 2006

	2010				2009				2008				2007				2006			
	Importe	% Ing Trib	% Ing. Tot		Importe	% Ing Trib	% Ing. Tot		Importe	% Ing Trib	% Ing. Tot		Importe	% Ing Trib	% Ing. Tot		Importe	% Ing Trib	% Ing. Tot	
Total de ingresos presupuestados	3,176,332.00				3,045,478.60				2,569,450.20				2,260,412.50				1,973,500.00			
Ingresos por Impuestos:	1,310,661.50				1,161,191.10				1,224,960.90				1,003,841.00				836,812.40			
Impuestos sobre los ingresos																				
Impuesto sobre la renta	640,875.10	48.90%	20.18%		596,053.90	51.33%	19.57%		580,983.80	47.43%	22.61%		440,405.60	43.87%	19.48%		374,923.50	44.80%	19.00%	
Impuesto empresarial a tasa única	53,195.10	4.06%	1.67%		55,408.40	4.77%	1.82%		69,687.50	5.69%	2.71%									
Impuestos sobre el patrimonio																				
Impuesto al activo													11,734.80	1.17%	0.52%		13,412.50	1.60%	0.68%	
Impuestos sobre la producción, el consumo y las transacciones																				
Impuesto al valor agregado.	485,554.90	37.05%	15.29%		490,513.70	42.24%	16.11%		448,359.90	36.60%	17.45%		428,710.70	42.71%	18.97%		335,746.80	40.12%	17.01%	
Impuesto especial sobre producción y servicios	50,057.60	3.82%	1.58%	-	59,627.50	-5.14%	-1.96%		56,822.70	4.64%	2.21%		59,995.50	5.98%	2.65%		56,158.90	6.71%	2.85%	
Impuesto sobre tenencia o uso de vehículos	21,067.90	1.61%	0.66%		21,050.30	1.81%	0.69%		20,234.60	1.65%	0.79%		17,286.60	1.72%	0.76%		15,378.20	1.84%	0.78%	
Impuesto sobre automóviles nuevos	4,027.10	0.31%	0.13%		5,191.20	0.45%	0.17%		5,132.70	0.42%	0.20%		5,042.50	0.50%	0.22%		5,298.70	0.63%	0.27%	
Impuesto sobre servicios expresamente declarados de interés público por ley, en los que intervengan empresas concesionarias de bienes del dominio directo de la Nación.																				
Impuesto a los rendimientos petroleros	2,424.50	0.18%	0.08%		5,795.00	0.50%	0.19%		5,000.00	0.41%	0.19%		2,419.20	0.24%	0.11%		4,838.50	0.58%	0.25%	
Impuestos al comercio exterior	27,911.90	2.13%	0.88%		27,612.20	2.38%	0.91%		24,346.40	1.99%	0.95%		27,585.70	2.75%	1.22%		21,701.70	2.59%	1.10%	
Impuesto a los depósitos en efectivo	13,079.70	1.00%	0.41%		7,511.50	0.65%	0.25%		2,906.30	0.24%	0.11%									
Impuestos sobre Nóminas y Asimilables																				
Impuestos Ecológicos																				
Accesorios	12,467.70	0.95%	0.39%		11,682.40	1.01%	0.38%		11,487.00	0.94%	0.45%		10,660.40	1.06%	0.47%		9,353.60	1.12%	0.47%	
Otros impuestos																				
Impuesto por la actividad de exploración y extracción de hidrocarburos.																				
Impuesto sobre servicios expresamente declarados de interés público por ley, en los que intervengan empresas concesionarias de bienes del dominio directo de la Nación.																				
Impuestos no comprendidos en las fracciones de la Ley de Ingresos causados en ejercicios fiscales anteriores pendientes de liquidación o pago.																				
Total:	100.00%	41.26%			100.00%	38.13%			100.00%	47.67%			100.00%	44.41%			100.00%	42.40%		

% Ing Trib: Proporción del impuesto respecto del total de ingresos tributarios

% Ing Tot: Proporción del impuesto respecto del total de ingresos

Fuente: Elaboración propia, con información de la Ley de Ingresos de la Federación ejercicios 2010 a 2006

No obstante lo anterior, como se mencionó previamente el presupuesto público es solamente una herramienta de control, por lo cual no significa que los ingresos que hayan sido presupuestados en la LIF para un ejercicio fiscal en particular vayan a ser de los que efectivamente se disponga, es decir, los ingresos presupuestados no necesariamente serán los efectivamente recaudados; por ejemplo, en los ejercicios de 2011 y 2012 se recaudó respectivamente un 11.63% y un 10.35% menos de lo presupuestado en lo que a ingresos tributarios se refiere; el ejercicio 2007 ha sido el que menor variación ha tenido, ya que solo se generó una variación del 0.12% negativo. En la siguiente tabla se muestra un comparativo entre los ingresos presupuestados y los efectivamente recaudados para los ejercicios de 2006 a 2014.

Tabla 5 - Comparativo de los ingresos tributarios presupuestados y reales - ejercicios 2005 a 2015.

	2014	2013	2012	2011	2010	2009	2008	2007	2006	2005
Ingresos tributarios (presupuestados)	1,770.16	1,605.16	1,466.18	1,464.30	1,310.66	1,161.19	1,224.96	1,003.84	836.81	864.83
Ingresos tributarios (reales)	1,807.81	1,561.75	1,314.46	1,294.05	1,260.46	1,129.55	995.11	1,002.67	888.47	810.51
Variación	37.65	-43.41	-151.71	-170.25	-50.20	-31.64	-229.85	-1.17	51.66	-54.32
% de variación	2.13%	-2.70%	-10.35%	-11.63%	-3.83%	-2.72%	-18.76%	-0.12%	6.17%	-6.28%
Impuesto Sobre la Renta (presupuestado)	1,006.38	818.10	747.99	688.97	640.88	596.05	580.98	440.41	374.92	375.83
Impuesto Sobre la Renta (real)	986.60	906.85	760.11	721.57	627.17	536.73	560.82	511.51	448.07	384.52
Variación	-19.78	88.75	12.12	32.60	-13.71	-59.32	-20.17	71.11	73.14	8.69
% de variación	-1.97%	10.85%	1.62%	4.73%	-2.14%	-9.95%	-3.47%	16.15%	19.51%	2.31%
Impuesto al Activo (presupuestado)	-	-	-	-	-	-	-	11.73	13.41	12.24
Impuesto al Activo (real)	-0.74	-1.32	-1.18	-1.12	-0.62	-2.54	-1.28	15.67		
Variación	-0.74	-1.32	-1.18	-1.12	-0.62	-2.54	-1.28	3.94		
% de variación								33.53%		
Impuesto Empresarial a Tasa Unica (presupuestado)	-	44.64	50.74	60.61	53.20	55.41	69.69			
Impuesto Empresarial a Tasa Unica (real)	-13.67	47.21	42.20	47.16	45.07	44.72	46.79			
Variación	-13.67	2.57	-8.54	-13.44	-8.13	-10.69	-22.89			
% de variación		5.75%	-16.83%	-22.18%	-15.28%	-19.29%	-32.85%			
Impuesto a los Depósitos en Efectivo (presupuestado)	-	3.89	3.88	19.30	13.08	7.51	2.91			
Impuesto a los Depósitos en Efectivo (real)	-12.32	5.99	2.79	8.44	8.13	15.89	17.76			
Variación	-12.32	9.88	-1.10	-27.75	-4.95	8.38	14.85			
% de variación		-253.92%	-28.24%	-143.73%	-37.87%	111.51%	510.95%			
Impuesto al Valor Agregado (presupuestado)	609.39	622.63	556.23	555.68	485.55	490.51	448.36	428.71	335.75	313.74
Impuesto al Valor Agregado (real)	667.09	556.79	580.00	537.14	504.43	407.80	457.70	409.01	379.86	318.43
Variación	57.69	-65.83	23.76	-18.53	-18.88	-82.72	9.34	-19.70	44.11	4.69
% de variación	9.47%	-10.57%	4.27%	-3.34%	-3.89%	-16.86%	2.08%	-4.59%	13.14%	1.50%
Impuesto Especial sobre Producción y Servicios (presupuestado)	134.44	52.98	46.02	69.92	50.06	59.63	56.82	60.00	56.16	110.81
Impuesto Especial sobre Producción y Servicios (real)	111.65	7.42	130.16	76.43	4.45	50.57	168.31	6.79	5.37	49.63
Variación	-22.79	-60.41	176.18	-146.35	-45.60	110.19	225.13	-66.79	-61.53	-61.18
% de variación	-16.96%	-114.01%	382.81%	-209.31%	-91.10%	184.81%	396.20%	-111.32%	-109.56%	-55.21%

Impuestos al Comercio Exterior (presupuestado)	26.76	28.08	27.26	22.81	27.91	27.61	24.35	27.59	21.70	26.00
Impuestos al Comercio Exterior (real)	<u>33.93</u>	<u>29.26</u>	<u>27.90</u>	<u>26.88</u>	<u>24.52</u>	<u>30.20</u>	<u>35.78</u>	<u>32.19</u>	<u>31.68</u>	<u>26.82</u>
Variación	7.17	1.18	0.64	4.07	-3.40	2.58	11.44	4.60	9.97	0.82
% de variación	26.79%	4.19%	2.35%	17.85%	-12.17%	9.36%	46.97%	16.68%	45.96%	3.17%
Impuestos a los rendimientos petroleros (presupuestado)	1.50	1.50	1.52	1.50	2.42	5.80	5.00	2.42	4.84	-
Impuestos a los rendimientos petroleros (real)	<u>4.67</u>	<u>3.21</u>	<u>0.57</u>	<u>3.02</u>	<u>2.30</u>	<u>0.92</u>	<u>4.44</u>	<u>3.74</u>	<u>1.61</u>	<u>2.32</u>
Variación	3.17	1.71	0.94	1.52	0.13	4.87	0.56	1.32	3.23	2.32
% de variación	211.00%	113.90%	-62.23%	101.06%	-5.29%	-84.11%	-11.18%	54.53%	-66.74%	
Otros (presupuestado)	-8.31	33.35	32.54	45.52	37.56	37.92	36.85	32.99	30.03	26.21
Otros (real)	<u>30.61</u>	<u>33.17</u>	<u>32.24</u>	<u>44.28</u>	<u>45.02</u>	<u>45.28</u>	<u>38.85</u>	<u>37.34</u>	<u>32.63</u>	<u>28.79</u>
Variación	38.92	0.18	0.30	1.24	7.46	7.35	2.00	4.35	2.60	2.58
% de variación	-468.43%	-0.53%	-0.92%	-2.72%	19.86%	19.39%	5.41%	13.19%	8.66%	9.84%

Cifras en miles de millones de pesos

Cifras en pesos corrientes

Fuente: Elaboración propia con datos de la SHCP, BANXICO y Ley de Ingresos de la Federación ejercicios 2005 a 2014

De acuerdo con la OCDE/CIAT/CEPAL (2015) en años recientes México ha tenido una baja recaudación tributaria, inclusive en 2010 obtuvo la recaudación más baja entre los países de la OCDE, e inclusive en América Latina si no se toman en cuenta los ingresos de los derechos sobre producción de hidrocarburos. Lo anterior evidencia que la base impositiva de México es notablemente menor, lo cual puede ser debido a las siguientes razones: 1) porque la base impositiva sea más reducida derivado de exenciones y otros tratamientos preferenciales, 2) la existencia de deficiencias en la administración y la recaudación de los impuestos, debido en gran medida a la informalidad; así como por 3) la poca importancia que se le da a los impuestos sobre la propiedad. Referente a los impuestos indirectos, México solamente recauda proporcionalmente la mitad de lo recaudado por el resto de los países de la OCDE y solamente recauda proporcionalmente la tercera parte de lo recaudado por los países de América Latina.

La insuficiente recaudación fiscal que se ha generalizado en México a través de los años, es una fuerte limitante para que el Gobierno Federal pueda hacer frente a sus pasivos reales y contingentes (Cuevas y Chávez, 2006). En lo que respecta al Impuesto Sobre la Renta el

porcentaje de recaudación que representa del PIB es tan solo del 5.54% y desde 2005 hasta 2014 solamente se ha incrementado en 1.47 puntos porcentuales.

Tabla 6 - Proporción de impuestos recaudados respecto del PIB años 2005 a 2014

	2014	2013	2012	2011	2010
Impuesto Sobre la Renta	986.60	906.85	760.11	721.57	627.17
Impuesto al Valor Agregado	667.09	556.79	580.00	537.14	504.43
Impuesto Especial sobre Producción y Servicios	111.65 -	7.42 -	130.16 -	76.43	4.45
Impuesto Empresarial a Tasa Única *		47.21	42.20	47.16	45.07
Impuesto a los Depósitos en Efectivo**	-	5.99	2.79 -	8.44	8.13
% ISR con respecto al PIB	5.54%	5.63%	4.86%	4.96%	4.72%
% IVA con respecto al PIB	3.75%	3.45%	3.71%	3.69%	3.80%
% IEPS con respecto al PIB	0.63%	-0.05%	-0.83%	-0.53%	0.03%
% IETU con respecto al PIB	-	0.29%	0.27%	0.32%	0.34%
% IDE con respecto al PIB	-	-0.04%	0.02%	-0.06%	0.06%
Producto Interno Bruto	17,810.96	16,121.44	15,627.71	14,550.01	13,282.06
	2009	2008	2007	2006	2005
Impuesto Sobre la Renta	536.73	560.82	511.51	448.07	384.52
Impuesto al Valor Agregado	407.80	457.70	409.01	379.86	318.43
Impuesto Especial sobre Producción y Servicios	50.57 -	168.31	6.79 -	5.37	49.63
Impuesto Empresarial a Tasa Única *	44.72	46.79			
Impuesto a los Depósitos en Efectivo**	15.89	N/D			
% ISR con respecto al PIB	4.44%	4.58%	4.49%	4.25%	4.07%
% IVA con respecto al PIB	3.37%	3.73%	3.59%	3.60%	3.37%
% IEPS con respecto al PIB	0.42%	-1.37%	0.06%	-0.05%	0.53%
% IETU con respecto al PIB	0.37%	0.38%	-	-	-
% IDE con respecto al PIB	0.13%	-	-	-	-
Producto Interno Bruto	12,093.89	12,256.86	11,403.26	10,538.11	9,441.35

Cifras en miles de millones de pesos

Cifras en pesos corrientes

* El Impuesto Empresarial a Tasa Única estuvo vigente de 2008 a 2013.

** El Impuesto a los Depósitos en Efectivo estuvo vigente de 2008 a 2013.

N/D: Cifras No Disponibles

Fuente: Elaboración propia con datos de la SHCP y BANXICO

Continuando con la composición de los ingresos federales efectivamente recaudados, ésta ha sido en promedio del 40% correspondiente a ingresos tributarios, 30% a ingresos no tributarios y el 30% restante a ingreso de organismos y empresas, sobre estos últimos cabe precisar que dichos ingresos ya se encuentra asignados en el Presupuesto de Egresos de la Federación a al ramo correspondiente y en caso de ser necesario se puede utilizar parte de los otros ingresos para sufragar esta partida del gasto público.

Tabla 7 - Proporción de participación de los tipos de ingresos federales

	2014		2013		2012		2011		2010	
Ingresos Recaudados	<u>3,983.41</u>		<u>3,800.42</u>		<u>3,517.49</u>		<u>3,271.08</u>		<u>2,960.27</u>	
Ingresos Tributarios	1,807.81	45.38%	1,561.75	41.09%	1,314.46	37.37%	1,294.05	39.56%	1,260.46	42.58%
Ingresos No tributarios	1,080.25	27.12%	1,141.82	30.04%	1,137.98	32.35%	1,026.19	31.37%	819.61	27.69%
Ingresos Organismos y empresas	1,095.35	27.50%	1,096.84	28.86%	1,065.05	30.28%	950.84	29.07%	880.20	29.73%

	2009		2008		2007		2006		2005	
Ingresos Recaudados	<u>2,817.19</u>		<u>2,857.15</u>		<u>2,485.79</u>		<u>2,263.15</u>		<u>1,947.82</u>	
Ingresos Tributarios	1,129.55	40.10%	995.11	34.83%	1,002.67	40.34%	888.47	39.26%	810.51	41.61%
Ingresos No tributarios	870.90	30.91%	1,054.12	36.89%	708.55	28.50%	670.38	29.62%	601.99	30.91%
Ingresos Organismos y empresas	816.74	28.99%	807.92	28.28%	774.56	31.16%	704.30	31.12%	535.31	27.48%

Cifras reales de recaudación a pesos corrientes

Cifras en Miles de millones de pesos

Fuente: Elaboración propia con datos de la SHCP y BANXICO

Finalmente, es necesario mencionar que derivado de la falta de recursos para el ejercicio fiscal 2013, con fecha del 20 de noviembre de 2013 se realizó una modificación a la Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicios Fiscal de 2013 mediante la adición de un Artículo Segundo a la Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicios Fiscal de 2014 en el que se autorizaba al Ejecutivo Federal para incrementar un 16.86% el límite del endeudamiento neto interno para el ejercicio fiscal 2013, pasando de \$415 mil millones a \$485 mil millones, con

lo cual se continúa exhibiendo la amplia necesidad del Gobierno Federal por obtener recursos adicionales.

1.1.5. Déficit fiscal en México

Con fecha del 28 de abril de 2017 el Gobierno Federal emitió el comunicado de prensa número 082 Informes sobre la Situación Económica, las Finanzas Públicas y la Deuda Pública Primer trimestre de 2017, en el cual se da a conocer la información preliminar sobre la situación financiera y la deuda pública del primer trimestre del mismo ejercicio. En dicho comunicado se señala que en marzo de 2017 el déficit público⁵ se incrementó en un 38.9% con respecto a enero del mismo ejercicio, pasando de \$29.6 mil millones a \$41.1 mil millones. Resulta importante mencionar que, si bien el déficit fiscal se encuentra aprobado por el Congreso de la Unión, éste continúa siendo una falta de ingresos reales que se incrementa y acumula constantemente (SHCP,2017a) (SHCP,2017b).

El total de la deuda pública⁶ interna neta del Gobierno Federal a febrero de 2017 es de 5 billones 463 mil millones de pesos. Al inicio de la administración de Felipe Calderón como presidente de la República el importe de la deuda interna neta ascendía a 1 billón 360 mil millones de pesos; sin embargo, al cierre de su administración la deuda interna neta alcanzaba los niveles de 3 billones 384.6 mil millones de pesos, lo que representa un incremento del

⁵ El déficit fiscal o público se genera cuando los ingresos recaudados no son suficientes para cubrir las obligaciones de pago que han sido comprometidas en el presupuesto.

⁶ La deuda pública es el déficit acumulado de varios periodos, es la deuda que el Estado ha contraído frente a diversos acreedores durante varios periodos.

148.86%, es decir en 6 años la deuda se incrementó en 2 billones 24 mil millones de pesos. En el caso de la administración federal actual el incremento desde noviembre de 2012 hasta febrero de 2017, es decir 4.25 años, ha sido de 2 billones 79 mil millones de pesos, lo que representa un incremento del 61.42%; con lo cual puede estimarse el importe que podría alcanzarse al cierre de la actual administración, ya que en tan solo catorce meses, de diciembre de 2015 a febrero de 2017, total de la deuda interna neta del Gobierno Federal se incrementó en un 7.68% (SHCP,2006) (SHCP,2012a) (SHCP,2017a).

Ahora bien, en lo que respecta a la deuda externa neta del Gobierno Federal al iniciar la administración de Felipe Calderón como presidente de la República ascendía 39.1 millones de dólares, al concluirla la deuda fue de 65.8 millones de dólares; al mes de marzo de 2017 la deuda asciende a 85.3 mil millones de dólares (SHCP,2006) (SHCP,2012a) (SHCP,2017b).

En la siguiente tabla se muestra las proporciones que guardan los distintos tipos de deuda y los ingresos del Gobierno Federal con respecto al PIB.

Tabla 8 - Proporción de los tipos de deuda e ingresos sobre el PIB de 2005 a 2014

	2014		2013		2012		2011		2010	
Deuda Total Neta	5,462.59	30.67%	4,808.11	29.82%	4,359.95	27.90%	3,946.52	27.12%	3,455.68	26.02%
Deuda Interna Neta	4,324.12	24.28%	3,893.93	24.15%	3,501.07	22.40%	3,112.09	21.39%	2,808.92	21.15%
Deuda Externa Neta (pesos)	1,140.28	6.40%	914.73	5.67%	855.96	5.48%	831.87	5.72%	646.37	4.87%
Superávit (Déficit) Público	-544.99	-3.06%	-374.23	-2.32%	-403.62	-2.58%	-353.46	-2.43%	-370.58	-2.79%
Ingresos Recaudados	3,983.41	22.36%	3,800.42	23.57%	3,517.49	22.51%	3,271.08	22.48%	2,960.27	22.29%
Ingresos Tributarios	1,807.81	10.15%	1,561.75	9.69%	1,314.46	8.41%	1,294.05	8.89%	1,260.46	9.49%
Ingresos No tributarios	1,080.25	6.07%	1,141.82	7.08%	1,137.98	7.28%	1,026.19	7.05%	819.61	6.17%
Ingresos Organismos y empresas	1,095.35	6.15%	1,096.84	6.80%	1,065.05	6.82%	950.84	6.53%	880.20	6.63%
Gasto Neto pagado	4,530.63	25.44%	4,178.32	25.92%	3,923.00	25.10%	3,631.32	24.96%	3,333.55	25.10%
Producto Interno Bruto	17,810.96		16,121.44		15,627.71		14,550.01		13,282.06	
	2009		2008		2007		2006		2005	
Deuda Total Neta	3,074.76	25.42%	2,843.22	23.20%	2,236.91	19.62%	1,980.25	18.79%	1,764.99	18.69%
Deuda Interna Neta	2,471.34	20.43%	2,332.75	19.03%	1,788.34	15.68%	1,547.11	14.68%	1,183.31	12.53%
Deuda Externa Neta (pesos)	603.75	4.99%	521.56	4.26%	450.62	3.95%	430.37	4.08%	573.94	6.08%
Superávit (Déficit) Público	-273.49	-2.26%	-9.58	-0.08%	4.81	0.04%	9.77	0.09%	-10.13	-0.11%
Ingresos Recaudados	2,817.19	23.29%	2,857.15	23.31%	2,485.79	21.80%	2,263.15	21.48%	1,947.82	20.63%
Ingresos Tributarios	1,129.55	9.34%	995.11	8.12%	1,002.67	8.79%	888.47	8.43%	810.51	8.58%
Ingresos No tributarios	870.90	7.20%	1,054.12	8.60%	708.55	6.21%	670.38	6.36%	601.99	6.38%
Ingresos Organismos y empresas	816.74	6.75%	807.92	6.59%	774.56	6.79%	704.30	6.68%	535.31	5.67%
Gasto Neto pagado	3,088.88	25.54%	2,865.30	23.38%	2,482.50	21.77%	2,255.12	21.40%	1,958.01	20.74%
Producto Interno Bruto	12,093.89		12,256.86		11,403.26		10,538.11		9,441.35	

Cifras en miles de millones de pesos

Cifras en pesos corrientes

Fuente: Elaboración propia con datos de la SHCP y de BANXICO

Como puede observarse en años recientes el valor de la deuda total neta al cierre de cada año, excede al valor de los ingresos efectivamente recaudados en el mismo año, por lo cual es claro que cada vez se va requiriendo de una mayor cantidad de deuda pública para tratar de sufragar las necesidades de la sociedad mexicana.

1.1.6. Causas que originan la falta de recursos públicos

Hasta el momento hemos abordado las necesidades sociales que se tienen en México actualmente, la carencia de ingresos federales, así como las consecuencias de este último punto que se derivan en un déficit fiscal y el consecuente incremento de la deuda pública; sin embargo, resulta necesario mencionar cuales son las posibles causas que originan dicha falta de recursos público, comenzando por la evasión fiscal.

De acuerdo con el Centro de Estudios de las Finanzas Públicas (CEFP, 2005) es común que exista confusión entre los términos evasión fiscal y elusión fiscal; en términos generales evadir significa no cumplir una obligación prevista, escapar; eludir significa huir, evitar, librarse de algo; aunque pareciesen sinónimos, para efectos jurídicos no lo son. Flores (1961) señala que pueden clasificarse en dos tipos la evasión fiscal. Por una parte la evasión legal, la cual puede definirse como la elusión al deber de cubrir una contribución y por otro lado la evasión ilegal, la cual es un ilícito que lleva consigo consecuencias, básicamente es el incumplimiento de un deber legal que se encuentra tipificado, el cual emana del hecho imponible del crédito fiscal; es decir, la elusión fiscal consiste en el no pago de las contribuciones de manera lícita, en la cual se aprovechan omisiones en la legislación fiscal aplicable o discrecionalmente se opta entre varias opciones lícitas establecidas en la mencionada legislación, por su parte la evasión fiscal consiste en el no pago de las contribuciones, pudiendo efectuarse de una manera dolosa y con sus correspondientes consecuencias legales.

Por su parte García (1996) define a la elusión fiscal como una conducta antijurídica que consiste en eludir la obligación establecida en la legislación fiscal mediante la aplicación de formas jurídicas inapropiadas para los fines económicos del propio contribuyente.

Resulta necesario señalar que el acto de la omisión del pago de las contribuciones se extiende más allá del obligado directo del pago, ya que existen responsables solidarios del acto que en origen es ilícito; de acuerdo con el artículo 26 del Código Fiscal de la Federación se establecen diversos responsables solidarios, entre otros se encuentran los retenedores de impuestos, socios de empresas, los liquidadores, administradores de negociaciones y los representantes de sujetos pasivos. Al ser del mismo modo responsable del pago de contribuciones omitidas, son igualmente evasores del impuesto.

Álvarez (2008) señala que la complejidad de cuantificar el potencial de recaudación de los impuestos tanto directo como indirectos es uno de los retos de mayor importancia para las autoridades tributarias. De acuerdo con la práctica internacional, existen dos formas de análisis para aproximarse al tamaño de la evasión fiscal, la primera se realiza mediante la creación de modelos para potencializar la recaudación utilizando información externa a las bases de datos de las administraciones tributarias, es decir, utilizar información de otras instituciones gubernamentales como el Sistema de Cuentas Nacionales del INEGI o como la Encuesta Nacional de Ingresos y Gastos de los Hogares que también efectúa el mismo INEGI cada dos años, para posteriormente compararlo con la recaudación real y determinar por diferencia la evasión para determinada contribución.

Una segunda manera consiste en utilizar indicadores o bitácoras de comportamiento de los contribuyentes, generados de las propias bases de datos de las administraciones tributarias para poder estimar la magnitud de la evasión fiscal. Para efectos prácticos, las

administraciones tributarias más desarrolladas tienden a utilizar los dos métodos para hacer más eficiente sus niveles de recaudación.

Derivado de lo anterior, con el propósito de conocer con mayor detalle los niveles de evasión fiscal en el país, el Servicio de Administración Tributaria publica anualmente estudios sobre la evasión fiscal. En dichos estudios participan por lo menos dos instituciones académicas de prestigio en el país. Sus resultados se dan a conocer a las Comisiones de Hacienda y Crédito Público de ambas Cámaras del Congreso de la Unión, en los primeros 35 días después de concluido el ejercicio; lo anterior de acuerdo con lo establecido en el artículo 29 de la Ley del Servicio de Administración Tributaria.

Para estos efectos del 2003 al 2015 se han realizado 27 estudios de diferentes tópicos relativos a la evasión fiscal, entre las instituciones académicas que ha participado se encuentran: la Universidad Autónoma de Nuevo León, la Universidad Panamericana, el Instituto Politécnico Nacional, el Instituto Tecnológico de Estudios Superiores de Monterrey campus Ciudad de México, el Colegio de México, la Universidad de Guadalajara, el Centro de Investigación y Docencia Económicas, el Colegio de la Frontera del Norte, la Universidad Autónoma de Chiapas y la Universidad de las Américas Puebla.

Tabla 9 - Estudios de evasión fiscal publicados por el SAT

	Título del estudio	Fecha de publicación	Institución
1	Estimación de la evasión por la venta de material para la industria del reciclaje	2015	Instituto Politécnico Nacional
2	Impacto fiscal por el uso y comercialización de software ilegal en México	2015	Universidad de las Américas Puebla

3	Estudio de evasión por la aplicación de presuntivas en el ISR (Artículo 58 del CFF)	2014	Universidad Autónoma de Nuevo León
4	Estudio de estimación de la evasión del IVA por fraude tipo Carrusel	2014	Universidad Panamericana
5	Estudio de la evasión de impuestos por introducción ilegal de mercancía por la Frontera Sur	2014	Universidad Autónoma de Chiapas
6	Estudio de las Conductas en el cumplimiento y Evasión de las Obligaciones Fiscales	2013	Universidad Panamericana
7	Estudio de Evasión Global	2013	Instituto Tecnológico de Estudios Superiores de Monterrey
8	Estudio de Evasión Fiscal Mediante el Uso de Efectivo	2012	Instituto Tecnológico de Estudios Superiores de Monterrey
9	Estudio de Evasión Fiscal del IVA por Subvaluación en Sectores Sensibles de Comercio Exterior: Caso de Textiles y Calzado	2012	Universidad Panamericana
10	Estudio fiscal en el sector construcción	2011	Instituto Politécnico Nacional
11	Estudio de Evasión Fiscal en el Régimen de Pequeños Contribuyentes	2011	Instituto Tecnológico de Estudios Superiores de Monterrey
12	Evasión Fiscal derivada de los Distintos Esquemas de Facturación	2010	El Colegio de México
13	Evasión en el pago del Impuesto sobre la Renta sobre nóminas a través de terceros	2010	Universidad Autónoma de Nuevo León
14	Eficiencia recaudatoria: Definición, estimación e incidencia de la evasión	2009	Instituto Tecnológico Autónomo de México
15	Evasión Global de Impuestos: Impuesto Sobre la Renta, Impuesto al Valor Agregado e Impuesto Especial sobre Producción y Servicio no Petrolero	2009	Instituto Tecnológico de Estudios Superiores de Monterrey
16	Estudio de la Evasión Fiscal generada por la Industria Textil	2008	Instituto Tecnológico de Estudios Superiores de Monterrey
17	Estudio de Evasión Fiscal Generada por el Transporte Terrestre	2008	Universidad Nacional Autónoma de México
18	Evasión Fiscal Generada por el Comercio Ambulante	2007	Instituto Tecnológico de Estudios Superiores de Monterrey
19	Evasión Fiscal a través de Transacciones en Efectivo	2007	Universidad de Guadalajara
20	Medición de la Evasión Fiscal en México	2006	Instituto Tecnológico Autónomo de México
21	Evasión Fiscal en el impuesto Especial sobre Producción y Servicios	2006	Universidad de Guadalajara
22	Evasión Fiscal en el ISR de Personas Físicas con Ingresos por Arrendamiento	2005	El Colegio de México
23	Evasión Fiscal del Impuesto Sobre la Renta de Personas Morales	2005	Centro de Investigación y Docencia Económicas
24	Evasión Fiscal en el Impuesto Sobre la Renta. Retención de Salarios	2004	El Colegio de la Frontera Norte
25	Evasión Fiscal en el Impuesto Sobre la Renta de Personas Físicas	2004	El Colegio de México
26	Tamaño del Sector Informal y su Potencial de Recaudación en México	2003	Universidad Autónoma de Nuevo León
27	Evasión Fiscal en México: El caso del IVA	2003	Centro de Investigación y Docencia Económicas

Fuente: Elaboración propia con información del SAT

En la investigación realizada por la Universidad Panamericana de 2013, se identificó que existe una asociación entre la tendencia a evadir impuestos y 1) la aceptación de la comisión de conductas ilícitas por parte de los contribuyentes; 2) la facilidad con la que los participantes en el estudio justificaban sus acciones para efectuar la evasión; 3) si se consideraba que el sistema tributario era injusto; 4) si no se veían reflejados los beneficios en el gasto público; 5) si la obtención de ingresos provenía del arrendamiento; 6) así como, si el encuestado era de sexo masculino. Del mismo modo, se detectó que a mayor edad menor era la tendencia a la evasión. Por lo anterior, en el estudio se recomienda incrementar los esfuerzos para generar una cultura contributiva, lo cual tendría efectos positivos en la eliminación de la evasión (Benavides et al, 2013).

Referente a las investigaciones de las instituciones educativas relativas a la evasión fiscal mediante el uso de efectivo, se concluyó que la utilización del efectivo se ha convertido en un medio para la evasión debido a que se dificulta la identificación del origen del mismo ya que opera mediante un tránsito libre y por supuesto anónimo. Del año 2002 al 2011 se observó que se incrementó la utilización del dinero en efectivo como medio de pago, lo anterior se reflejó en el incremento del uso de efectivo con respecto al PIB, pasando de 3.4% en 2002 al 4.6% en el año de 2011. La evasión fiscal por este medio pasó de 73,511 millones de pesos a 196,267 millones de 2002 a 2011 (Fuentes et al, 2012).

Respecto de los trabajos de investigación de las instituciones académicas relativos a evasión de los diversos impuestos federales, fue calculada la recaudación potencial para cada una de dichas contribuciones con base en el Sistema de Cuentas Nacionales del INEGI y les fue

disminuida la recaudación real, obteniendo de esta manera la estimación de la evasión fiscal para cada uno de dichos impuestos. Los resultados obtenidos arrojaron un promedio del 37% de evasión a nivel global en 2004, el cual fue disminuyendo hasta llegar en 2008 a 24.3% y posteriormente comenzó a incrementarse nuevamente llegando en 2012 al 26% de evasión (Fuentes et al, 2013).

Tabla 10 - Tasas de evasión fiscal en contribuciones federales

Año	IVA	ISR Personas Físicas			ISR Personas Morales	IEPS (no petrolero)	Global
		Salarios	Arrendamiento	Empresarial			
2004	34.88%	19.60%	88.73%	70.02%	54.96%	7.92%	3.78%
2005	31.68%	18.20%	90.12%	71.87%	42.80%	9.00%	33.10%
2006	25.53%	17.00%	90.39%	71.91%	41.20%	8.89%	29.80%
2007	27.02%	16.10%	90.52%	58.89%	29.65%	10.39%	26.90%
2008	24.27%	15.90%	87.18%	68.22%	24.05%	12.28%	24.30%
2009	26.30%	16.60%	86.18%	73.70%	25.64%	6.60%	25.50%
2010	27.00%	12.60%	86.00%	84.16%	23.69%	10.40%	25.00%
2011	29.49%	16.40%	85.98%	84.94%	22.07%	9.15%	26.20%
2012	24.28%	15.50%	85.65%	81.44%	31.40%	6.12%	26.00%

Fuente: Tabla tomada de Fuentes et al (2013) del estudio denominado: Estudio de evasión global de impuestos, publicado en el portal electrónico del SAT.

* Tasas determinadas bajo el Método Potencial Teórico

** Se considera que un buen desempeño del ISR estimado no reduce la recaudación del IETU

Para efectos del Impuesto Sobre la Renta en personas físicas la evasión por la percepción de ingresos por sueldo y salarios resulta ser la menor y con una tendencia a la baja; sin embargo, la evasión continúa debido a prácticas de pago de remuneraciones mediante el uso de efectivo, así como la utilización de esquema de remuneraciones por subcontratación con los cuales se podrían reportar percepciones inferiores para los empleados y por ende disminuir

su contribución fiscal. Por otra parte, la elusión para este segmento de los contribuyentes se genera por las exenciones que existen en algunos conceptos de las prestaciones laborales, mediante las cuales se genera inequidad en la contribución fiscal, pues individuos con la misma capacidad de pago tributan de manera desproporcional derivado de su distinta composición de ingresos; así mismo el subsidio al empleo incorporado en 1993 como crédito al salario, permite incrementar el salario de los trabajadores sin un impacto significativo en su carga fiscal⁷.

Por otro lado, puede apreciarse el excesivo nivel de evasión que existe en el ISR para personas físicas con actividad empresarial, el cual podría ser aún mayor si no existiese, para los servicios profesionales, la retención del 10% sobre el monto de los pagos que les efectúen las personas morales de acuerdo con lo establecido en el artículo 106 de la Ley del ISR.

Para efectos del ISR en personas morales y del IVA, los porcentajes de evasión han sido en promedio 32.83% y 27.83%, respectivamente. De lo anterior resulta que la evasión global de los impuestos federales señalados en la tabla anterior, representó para el ejercicio 2012 3.1% de PIB. Lo cual es consistente con la OCDE/CIAT/CEPAL/BID (2017) quienes señalan que en 2014 México fue el penúltimo país en América Latina en recaudación efectiva de IVA respecto de su potencial recaudador, ya que obtuvo un 32% en el índice denominado Proporción de Ingresos de IVA (VRR por sus siglas en inglés), solo por encima de Jamaica; de acuerdo con dicho índice el obtener una proporción del 100% significa que no se generó

⁷ Es la variación en la renta real como consecuencia del pago de los impuestos.

pérdida en la recaudación de IVA derivado tasas reducidas, exenciones, planificación fiscal, evasión fiscal o fraude.

Adicionalmente, Bartelsman y Beetsma (2000) señalan desde inicios de la década pasada que otro factor adicional que inciden en la evasión fiscal, es el relativo a los precios de transferencia entre diversos países para aprovechar las diferencias en los esquemas tributarios internacionales y así erosionar la base imponible.

Para disminuir la práctica de la evasión fiscal el CEFP (2005) recomienda: una aplicación estricta de la ley; castigos de un elevado costo para los evasores; propiciar un sistema tributario proporcional y menos complicado para facilitar la detección de irregularidades y prevenir la elusión fiscal; una simplificación administrativa; así como la creación de estímulos para fomentar la cultura de pago.

Así mismo, dentro de las recomendaciones emitidas por la OCDE (2010) para estos efectos se encuentran: 1) implementar, al igual que en Estados Unidos y en Reino Unido, una campaña de cumplimiento voluntario, para declarar los ingresos y bienes que no hayan sido gravados previamente debiéndolo ser; 2) incrementar los recursos a las autoridades fiscalizadores en materia internacional; 3) capacitar a los funcionarios de los organismos fiscalizadores en esta materia; 4) participar activamente en los esfuerzos multilaterales para intentar resolver la elusión y la evasión fiscal a nivel internacional.

Una segunda posible causa que originan la falta de recursos público radica en las deficiencias recaudatorias, una de las principales se ubican en los impuestos indirectos, mayormente en

el Impuesto al Valor Agregado; sin embargo, es de observarse que existen importantes deficiencias en la estructura de los impuestos directos, lo cual genera: 1) marcadas inequidades en la distribución de la carga fiscal, 2) amplía las oportunidades de evasión y elusión fiscal, y 3) dificulta el cumplimiento de las obligaciones fiscales; todo ello afectando las decisiones para consumir, ahorrar, e invertir.

En lo que respecta al Impuesto al Valor Agregado, desde su entrada en vigor en 1980 ha sido el único impuesto de base amplia con registros de importantes avances en su recaudación; sin embargo, al compararse con los niveles de recaudación de este mismo impuesto con otros países resulta evidente el potencial de recaudación que podría tener este impuesto en México (Álvarez, 2008).

En lo que referente a los impuestos de capital, en México se cuenta con el Impuesto Predial, el cual es del ámbito municipal y genera la mayor parte de los ingresos por impuestos recaudados en los municipios de México; sin embargo, la aplicación del impuesto es desigual y su recaudación es mucho más modesta que en la mayoría de los países miembros de la OCDE. Lo anterior debido un ineficiente sistema de registros de la propiedad, los valores catastrales depreciados y la ineficacia en la recaudación a nivel local (OCDE, 2010).

Ahora bien, otra de las posibles causas que originan la falta de recursos público se ubica en el sector informal de la economía, para ello la OCDE recomienda la utilización de los impuestos indirectos para aumentar la fiscalización en estos sectores. Así mismo, recomienda disminuir los costos de formalización de los trabajadores, ampliar los beneficios de formalizarse, promover con mayor medida un financiamiento de la seguridad social que se

soporte mayormente en los ingresos fiscales en general y no en las contribuciones salariales, mejorar la calidad de las pensiones y de los servicios de salud. En la siguiente tabla se muestran los niveles de participación de la economía formal en el PIB de los ejercicios de 2003 a 2015.

Tabla 11 - Participación de la economía informal en el PIB

	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009
Valor Agregado Bruto de la economía total	7,302,821	8,299,895	9,028,899	10,120,003	10,962,144	11,941,199	11,568,456
Valor Agregado Bruto de la economía informal	1,984,233	2,199,161	2,373,403	2,590,500	2,793,589	3,017,060	3,105,229
Proporción de la economía informal	27.2%	26.5%	26.3%	25.6%	25.5%	25.3%	26.8%
	2010	2011	2012	2013	2014	2015 ^P	
Valor Agregado Bruto de la economía total	12,723,475	14,021,257	15,116,998	15,444,778	16,314,300	17,126,791	
Valor Agregado Bruto de la economía informal	3,337,191	3,601,017	3,840,661	3,849,369	3,904,443	4,034,075	
Proporción de la economía informal	26.2%	25.7%	25.4%	24.9%	23.9%	23.6%	

^PCifras preliminares.

Cifras en millones de pesos a precios corrientes

Cifras en precios corrientes

Fuente: Elaboración propia con datos del INEGI

De igual manera, para reducir la participación de la economía informal resulta esencial la estabilidad macroeconómica del país para ayudar a preservar la economía formal; como ejemplo, uno de los sectores afectados principalmente por la crisis de 2008-2009 fue la de los trabajadores del sector formal, el número de afiliados al Instituto Mexicano del Seguro Social disminuyó en un 2.6% entre marzo de 2008 y marzo de 2009; una gran parte de los trabajadores despedidos fueron absorbidos por el sector informal de forma temporal, a partir de la segunda mitad de 2010 el número de afiliados al IMSS regresó a sus niveles previos a la crisis; con lo cual queda de manifiesto que la inestabilidad macroeconómica impacta directamente sobre los empleos formales, incrementando la participación de la actividad económica informal.

Así mismo, respecto de la generación de recursos público, uno de los elementos esenciales con los cuales en años recientes México se había venido apoyando para su recuperación económica era el alza de precios del petróleo; sin embargo, en 2015 de acuerdo con los Criterios Generales de Política Económica 2015 el precio de referencia de la mezcla mexicana de crudo de exportación para el ejercicio 2015 considerado para los ingresos petroleros en la Ley de Ingresos de la Federación para el mismo ejercicio fue de 82 dólares por barril, pero de acuerdo con la Secretaría de Economía el precio mensual promedio de 2015 fue inferior a los 43.5 dólares por barril. En enero de 2016 alcanzó su promedio mensual mínimo ubicándose en \$23.91 dólares por barril. Actualmente para 2017 de acuerdo con los Criterios Generales de Política Económica 2017 el precio de referencia de la mezcla mexicana de crudo de exportación es de 42 dólares por barril. Como puede apreciarse los ingresos no tributarios pueden ser afectados por algunas externalidades con cierta facilidad, lo cual tiene un mayor impacto en México dada la considerada dependencia de ingresos provenientes de recursos naturales no renovables como se ha observado en tablas 7 y 8 de la presente investigación (SHCP, 2014a) (SHCP, 2016a).

Adicionalmente, es importante mencionar que se ha adquirido coberturas petroleras para garantizar al cien por ciento los ingresos derivados de las ventas del petróleo previstos en la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio, por ejemplo entre septiembre y noviembre de 2014 el Gobierno Federal efectuó la adquisición de dichas coberturas para garantizar un precio de 79 dólares por barril, y en 2017 un precio de \$38 dólares por barril; el déficit fiscal anual continúa generándose y la deuda pública incrementándose como se mencionó previamente.

De acuerdo con la OCDE (2010) para lograr unas finanzas públicas sostenibles en el largo plazo, es indispensable que México reduzca su dependencia presupuestaria sobre los ingresos petroleros, mejore sus tasas de crecimiento económico, mejore la eficiencia y eficacia en la ejecución del gasto público, así como contar con una amplia transparencia en la rendición de cuentas a nivel nacional. Igualmente es recomendable efectuar un ejercicio del presupuesto a un horizonte de tres años, en donde se puedan alinear el gasto y su financiamiento con los planes del Gobierno Federal para los diferentes sectores, por supuesto partiendo de la premisa de una disminución en el importe de los ingresos petroleros.

Dado lo anterior la fuente de ingresos idónea sobre la cual deben recaer los esfuerzos para incrementarla y de esta manera estar en posibilidad de cubrir las necesidades sociales en el país e impulsar un sólido crecimiento de la economía son sin duda los ingresos tributarios.

1.1.7. Intentos de incrementar la recaudación fiscal

Los esfuerzos del Gobierno Federal para incrementar los niveles de recaudación han sido constantes, mas como se comentó previamente no han sido suficientes, en el siguiente apartado se abordarán algunas de las acciones realizadas para estos efectos.

De acuerdo con la OCDE (2010), una reforma que aumente la base fiscal de contribuyentes debe incluir medidas para hacer más eficiente el gasto público, eliminar los subsidios energéticos y optimizar la recaudación de los impuestos; así mismo, recomienda que los subsidios en alimentos, así como el subsidio para el empleo deben ser analizados con la

tendencia a ser eliminados, ya que según menciona existen diversos mecanismos para optimizar la distribución de los ingresos, pero a un costo menor. En el caso de los subsidios energéticos, estos se consideran costosos, afectan el entorno medioambiental y distorsionan el actuar económico.

Anualmente se realizan revisiones a la legislación fiscal con el fin de efectuar las modificaciones necesarias para incrementar la recaudación fiscal, comúnmente conocidas como reformas fiscales y en algunos años reformas hacendarias, en ocasiones dichas reformas incluyen la incorporación de nuevas contribuciones de las cuales se espera coadyuven de manera significativa a la generación de recursos públicos, es importante mencionar que dichas contribuciones son resultado investigaciones formales realizadas por las autoridades hacendarias; sin embargo, en ocasiones dichas contribuciones no generan el impacto esperado.

En las últimas décadas se han realizado importantes esfuerzos por incrementar los niveles de recaudación; sin embargo, en el caso de los impuestos directos las políticas aplicadas para fijar la tasa corporativa del Impuesto Sobre la Renta han sido sumamente variadas, llevando a un descenso del 42% al 34% entre 1986 y 1994 con el fin de generar tasas corporativas competitivas para América del Norte; sin embargo en 1999 se eleva nuevamente la tasa hasta un 40% para posteriormente iniciar nuevamente su descenso en 2002 para pasar del 35% al 28% en 2007, finalmente se alcanza la tasa actual del 30% en 2010.

Para el caso de las personas físicas las tasas impositivas también han sido variadas, en lo respecta a las tasas mínimas de la tarifa, desde 1987 se había mantenido en un 3%, bajando

a su tasa actual de 1.92% en 2010; respecto de las tasas máximas, la tasa bajó del 55% al 35%, subiendo a un 40% en 2000, para bajar nuevamente al 35% en 2002, iniciando así un descenso de un punto porcentual cada año hasta llegar al 28% en 2007, subiendo posteriormente al 30% en 2010, hasta llegar a la tasa actual del 35% en 2014.

No obstante que en años recientes se han efectuado reformas fiscales y hacendarias importantes, aún persisten las exenciones, deducciones no esenciales y tratamientos especiales o preferenciales, estos elementos generan una distorsión en los incentivos para la recaudación y complican la administración fiscal. Por mencionar el Impuesto al Valor Agregado, actualmente la base continúa siendo limitada, por lo que realmente solo una pequeña parte de la base potencial se encuentra gravada (OCDE, 2010).

Para contrarrestar este efecto, se han realizado propuestas para incrementar la tasa de este impuesto, así como para determinar una tasa de imposición óptima, inclusive en 2009 se presentó la iniciativa de la contribución para el combate a la pobreza, la cual finalmente no fue aprobada pero propició el incrementar la tasa del 15% al 16% en 2010 y eliminar el trato preferencial en la región fronteriza homologando la tasa al 16% en 2014; así mismo en dicho ejercicio también se incrementó la base del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios.

De acuerdo con la OCDE (2010) en México se tiene una falsa percepción de que la tasa al 0% y las exenciones son formas de reducir la desigualdad; sin embargo, las familias con mayores recursos son las que más se benefician con esta ideología, pues son las que por lo general consumen una mayor cantidad de bienes. Por lo que utilizar el sistema tributario mexicano para el fomento de las actividades económicas o para subsidiar el consumo y la

producción en determinados sectores y productos, ha probado su ineficacia a un insostenible costo fiscal a lo largo del tiempo (Álvarez, 2008).

Respecto de la erosión de la base imponible, México se encuentra en una región en la que hay una gran cantidad de países considerados como regímenes fiscales preferentes, lo que genera la posibilidad por parte de los contribuyentes en Mexico de poder evadir el pago de los impuestos. Para ello México ha firmado acuerdos importantes para el intercambio de información, el más reciente el celebrado el 29 de octubre de 2014 denominado Acuerdo Multilateral entre Autoridades Competentes sobre el Intercambio Automático de Información de Cuentas Financieras suscrito por más de 50 países, cuyo primer intercambio de información se llevará a cabo en 2017 con información generada durante el ejercicio 2016.

Otro acuerdo trascendente en esta materia, fue el celebrado el 9 de abril de 2014 denominado Acuerdo entre la Secretaría de Hacienda y Crédito Público de los Estados Unidos Mexicanos y el Departamento del Tesoro de los Estados Unidos de América para Mejorar el Cumplimiento Fiscal Internacional, en el cual la información generada durante 2014 comenzó a ser intercambiada en los primeros nueve meses de 2015, lo anterior de manera escalonada para el caso de México.

Finalmente resulta necesario comentar los resultados de las dos apuestas más recientes del Gobierno Federal en materia de nuevos impuestos, el Impuesto Empresarial a Tasa Única y el Impuesto a los Depósitos en Efectivo. Con fecha del 30 de junio de 2011, la SHCP (2011a) dio a conocer el estudio realizado al Impuesto Empresarial a Tasa Única sobre el diagnóstico a tres años de su implementación, en dicho estudio se señala que el IETU era considerado un

pieza fundamental dentro del sistema tributario mexicano y que había cumplido con los principales objetivos para los cuales había sido creado, entre ellos se encontraban el generar una base de contribuyentes más amplia que el Impuesto Sobre la Renta, el gravar a quienes no pagaban ISR, ser la solución para eliminar los regímenes preferenciales, el incrementar los ingresos no petroleros del país, así como desalentar las planeaciones fiscales encaminadas a la elusión; sin embargo, el IETU fue abrogado dos años y medio después.

Originalmente se contemplaba que el potencial recaudatorio de dicho tributo podría permitir la abrogación del ISR; sin embargo, en el mencionado estudio se concluyó que de manera jurídica y económica no resultaba viable la eliminación del ISR y la conservación de este impuesto a tasa única, ya que esto representaba un severo riesgo en las finanzas públicas de los tres niveles de gobierno, puesto que la recaudación del IETU representaba una proporción muy pequeña respecto a la del ISR.

Tabla 12 - Comparativo de recaudación ISR e IETU 2008 a 2013

	2013	2012	2011	2010	2009	2008
Impuesto Sobre la Renta (presupuestado)	818.10	747.99	688.97	640.88	596.05	580.98
Impuesto Sobre la Renta (real)	906.85	760.11	721.57	627.17	536.73	560.82
Variación	88.75	12.12	32.60	- 13.71	- 59.32	- 20.17
% de variación	10.85%	1.62%	4.73%	-2.14%	-9.95%	-3.47%
Impuesto Empresarial a Tasa Unica (presupuestado)	44.64	50.74	60.61	53.20	55.41	69.69
Impuesto Empresarial a Tasa Unica (real)	47.21	42.20	47.16	45.07	44.72	46.79
Variación	2.57	- 8.54	- 13.44	- 8.13	- 10.69	- 22.89
% de variación	5.75%	-16.83%	-22.18%	-15.28%	-19.29%	-32.85%
Impuesto Sobre la Renta recaudado	906.85	760.11	721.57	627.17	536.73	560.82
Impuesto Empresarial a Tasa Única recaudado	47.21	42.20	47.16	45.07	44.72	46.79
Diferencia en recaudación	859.64	717.91	674.40	582.10	492.01	514.02
Proporción de la diferencia	1821.09%	1701.31%	1429.89%	1291.62%	1100.26%	1098.47%

% ISR recaudado con respecto al PIB	5.63%	4.86%	4.96%	4.72%	4.44%	4.58%
% IETU recaudado con respecto al PIB	<u>0.29%</u>	<u>0.27%</u>	<u>0.32%</u>	<u>0.34%</u>	<u>0.37%</u>	<u>0.38%</u>
Diferencia en % del PIB	5.33%	4.59%	4.64%	4.38%	4.07%	4.19%
Proporción de la diferencia	1821.09%	1701.31%	1429.89%	1291.62%	1100.26%	1098.47%

Cifras en miles de millones de pesos

Cifras en pesos corrientes

Fuente: Elaboración propia con datos de la SHCP, BANXICO y Ley de Ingresos de la Federación ejercicios 2008 a 2013

Del mismo modo el Impuesto a los Depósitos en Efectivo, originalmente concebido como Impuesto Contra la Informalidad fue implementado en el ejercicio 2008, obteniendo en dicho ejercicio una recaudación cinco veces superior a lo presupuestado, representando un 0.14% del PIB de dicho año; sin embargo, sus efectos recaudatorios fueron disminuyendo y en el ejercicio 2011 se determinó una recaudación real negativa por 8.44 mil millones de pesos, en los siguientes años sus efectos tampoco fueron favorables, por lo cual solamente estuvo vigente en el mismo periodo que el IETU.

Tabla 13 - Comparativo del IDE presupuestado y real - 2008 a 2014

	2014	2013	2012	2011	2010	2009	2008
Impuesto a los Depósitos en Efectivo (presupuestado)	-	3.89	3.88	19.30	13.08	7.51	2.91
Impuesto a los Depósitos en Efectivo (real)	- <u>12.32</u>	- <u>5.99</u>	- <u>2.79</u>	- <u>8.44</u>	- <u>8.13</u>	- <u>15.89</u>	- <u>17.76</u>
Variación	- 12.32	- 9.88	- 1.10	- 27.75	- 4.95	- 8.38	- 14.85
% de variación		-253.92%	-28.24%	-143.73%	-37.87%	111.51%	510.95%

Cifras en miles de millones de pesos

Cifras en pesos corrientes

Fuente: Elaboración propia con datos de la SHCP, BANXICO y Ley de Ingresos de la Federación ejercicios 2008 a 2014

Dado lo anterior se puede confirmar que los impuestos federales más recientes no contribuyeron de manera significativa al incremento de los recursos federales para sufragar el gasto público, ya que por su parte con el IETU no se logró exceder del 0.40% del PIB y solamente representó el 3.69% de los ingresos tributarios durante su vigencia; más aún en el

caso del IDE, con el que incluso se generó una disminución en los ingresos tributarios en los ejercicios 2011, 2013 e inclusive 2014.

Como puede apreciarse, han sido arduos los esfuerzos del Gobierno Federal por incrementar la recaudación pública; sin embargo, como se ha comentado previamente, dichas acciones no han sido suficientes. Por ello, al diseñar las estrategias para incrementar la recaudación, resulta esencial considerar la composición de los habitantes en México, así como de su cultura fiscal⁸, por lo cual tratar de igualar modelos de otros países pudiese no ser el camino idóneo para incrementar dicha recaudación, es necesario diseñar una estrategia a la medida de las características de México.

1.1.8. Base actual de contribuyentes

La SHCP (2015a) define que un buen sistema tributario debe caracterizarse por ser sencillo, eficiente, justo, flexible y con responsabilidad política. De acuerdo con Stiglitz (2000) la sencillez consiste en que los costos administrativos, así como los relativos al cumplimiento deben ser pequeños; la eficiencia se refiere a que los impuestos no deben afectar la asignación eficiente de los recursos públicos; el sistema es justo cuando trata de manera similar a los que se encuentran en las mismas situaciones y de manera progresiva obliga a pagar más a quienes pueden soportar una mayor carga tributaria; es flexible cuando el sistema se adapta

⁸ La cultura fiscal es conjunto de valores, actitudes y creencias que comparten una sociedad sobre la tributación, su legislación y el uso de los recursos recaudados, los que influyen en el cumplimiento de las obligaciones fiscales.

fácilmente a los cambios en las circunstancias económicas; y finalmente se considera que tiene responsabilidad política cuando es transparente.

De acuerdo con la CPEUM, los mexicanos debemos contribuir para los gastos públicos de los tres órdenes de gobierno en los que se resida de una manera proporcional y equitativa; respecto de éste último principio, la Suprema Corte de Justicia de la Nación emitió una jurisprudencia en la que se concluye que dicho principio exige que los contribuyentes de un impuesto que se encuentran en una misma hipótesis de causación, deben guardar una idéntica situación frente a la norma jurídica que lo regula, lo que a la vez implica que las disposiciones tributarias deben tratar de manera igual a quienes se encuentren en una misma situación y de manera desigual a los sujetos del gravamen que se ubiquen en una situación diversa⁹.

De diciembre de 2014 a marzo de 2017 el universo de contribuyentes activos se ha incrementado en un 28.42% pasando de 46,295,553 a 59,454,023, de los cuales el 57.30% corresponde a personas físicas con ingresos por sueldos y salarios para efectos del ISR, un 39.55% a personas físicas con ingresos distintos a sueldos y salarios para efectos del ISR y solamente un 3.15% a personas morales (SAT, 2015a).

De acuerdo con el SAT (2015a) al segregar el universo de contribuyentes a diciembre de 2014 por sector de actividad económica, el 45.3% de éste se integraba solamente con los sectores de industrias manufactureras, comercio al por menor, servicios de apoyo a los negocios, así como de los servicios profesionales, científicos y técnicos.

⁹ Tesis: P./J. 24/2000. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, T. XI, Marzo de 2000 p. 35

Tabla 14 - Universo de contribuyentes activos por tipo de sector económico y régimen en 2014

Sector de actividad económica	Total	Personas morales	Personas físicas		
			Total	Con actividad empresarial	Sin actividad empresarial
Total	46,295.7	1,692.2	44,603.8	7,549.8	37,054.3
Agricultura, ganadería, aprovechamiento forestal, pesca y caza	3,210.8	150.1	3,060.8	1,045.5	2,015.3
Minería	250.0	8.3	241.8	6.4	235.4
Electricidad, agua y suministro de gas por ductos al consumidor final	229.9	4.6	225.4	5.4	219.9
Construcción	1,839.1	165.6	1,673.5	289.1	1,384.5
Industrias manufactureras	6,264.0	135.9	6,128.1	583.9	5,544.2
Comercio al por mayor	1,792.8	198.4	1,594.4	367.6	1,226.8
Comercio al por menor	5,767.3	185.7	5,581.6	2,746.1	2,835.6
Transportes, correos y almacenamientos	1,369.0	54.9	1,314.1	641.8	672.4
Información en medios masivos	259.9	21.3	238.7	53.4	185.3
Servicios financieros y de seguridad	756.1	23.5	732.6	28.9	703.7
Servicios inmobiliarios y de alquiler de bienes muebles e intangibles	1,060.4	92.7	967.7	110.7	857.0
Servicios profesionales, científicos y técnicos	3,935.6	174.1	3,761.4	217.6	3,543.8
Dirección de corporativos y empresas	16.0	4.0	12.0	0.3	11.8
Servicios de apoyo a los negocios y manejo de desechos y servicios de remediación	5,040.6	123.4	4,917.2	306.4	4,610.8
Servicios educativos	1,265.7	29.9	1,235.7	44.1	1,191.6
Servicios de salud y asistencia social	1,399.6	76.3	1,323.3	38.4	1,284.9
Servicios de esparcimiento culturales y deportivos, y otros servicios recreativos	263.7	19.6	244.1	60.4	183.7
Servicios de alojamiento temporal y de preparación de alimentos y bebidas	528.1	26.8	501.3	183.6	317.7
Otros servicios excepto actividades de gobierno	2,512.2	180.3	2,332.0	771.4	1,560.6
Actividades de gobierno y de organismos internacionales y extraterritoriales	2,069.9	4.8	2,065.1	9.8	2,055.3
Otros	6,465.0	12.0	6,453.0	39.0	6,414.0

Cifras en miles de contribuyentes

Fuente: Tabla tomada de SAT (2015) Reporte Anual 2014 y Retos 2015

Derivado de la conformación del padrón de contribuyentes, los esfuerzo por incrementar la recaudación tributaria para aumentar los ingresos tendientes a sufragar el gasto público, debiesen focalizarse en no aumentar la carga tributaria de los contribuyentes que actualmente se encuentran contribuyendo con el gasto público proporcional y equitativamente de acuerdo

con su capacidad de pago; no obstante, algunas de las recientes reformas, han impactado directamente a éste grupo de contribuyentes.

1.1.9. Consecuencias de no incrementar los ingresos públicos

Finalmente resulta necesario mencionar algunas de las consecuencias de no incrementar los ingresos públicos. Adicionalmente a no estar en posibilidad de cubrir las necesidades de la sociedad mexicana, dentro de las consecuencias más severas que se pueden originar por la falta de los recursos necesarios para evitar el déficit fiscal con el cual se cubre cierta parte de las necesidades sociales, es sin duda la suspensión de pagos de las deudas del Estado.

De acuerdo con Reinhart y Rogoff (2011) México ha incurrido en 8 ocasiones en la grave situación de la suspensión de pagos de las deudas del Estado. La primera ocasión fue en 1861 cuando el entonces presidente Benito Juárez envió la iniciativa al Congreso de la Unión en la cual se proponía la suspensión de los pagos de las deudas internas y externas del gobierno mexicano, de la cual derivó la segunda intervención francesa. Así mismo, esto requirió de largos procesos de recuperación, los cuales llegaron a comprender sexenios completos. La suspensión más reciente se suscitó en 1982, la cual conllevó a un crecimiento anual promedio de la economía nacional del 0.1% y procesos de inflación cercanos al 100 por ciento.

De esta manera concluye el apartado de los antecedentes, en los cuales, de acuerdo con los hechos observados, queda de manifiesto la apremiante necesidad del Gobierno Federal de

generar mayores recursos públicos, preferentemente por ingresos tributarios, buscando que estos no afecten significativamente a quienes ya se encuentran contribuyendo con el gasto público de manera proporcional y equitativa a su capacidad de pago.

1.2. Planteamiento del problema de investigación

Derivado de los antecedentes y del contexto actual de la sociedad mexicana previamente descritos, surge el problema de enfrentar la necesidad de obtener mayores ingresos por parte del Gobierno Federal, sin que con ello se aumente significativamente la carga fiscal de los quienes ya contribuyen de manera proporcional y equitativa de acuerdo con su capacidad de pago, lo anterior con la finalidad de sufragar el gasto público y, en su caso, contribuir a disminuir el constante incremento en el déficit fiscal.

1.2.1. El fenómeno a estudiar y los factores que influyen en el mismo

Dado lo anteriormente descrito, el fenómeno a ser estudiado en la presente investigación se establece a continuación:

La necesidad de obtener mayores ingresos por parte del Gobierno Federal, sin aumentar la carga fiscal de quienes ya contribuyen proporcional y equitativamente de acuerdo con su capacidad de pago.

En este contexto, la variable dependiente del fenómeno a estudiar es la siguiente:

1. Un potencial de recaudación fiscal federal superior al 0.5% del PIB.

Como posible causa que influye en el presente fenómeno de estudio, es considerada como la variable independiente la siguiente:

1. El Impuesto General al Consumo.

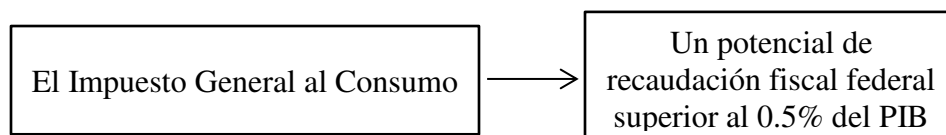
De acuerdo con las variables previamente establecidas, la función de dependencia sería la siguiente:

Potencial de recaudación superior al 0.5% del PIB = f (la configuración del Impuesto General al Consumo)

1.2.2. Modelo gráfico de relaciones y de hipótesis

Con la finalidad de representar la relación que existe entre la variable independiente de la investigación con la variable dependiente de la misma, a continuación se presenta el modelo gráfico de causa – efecto.

Figura 2 - Modelo grafico de la relación de variables



Fuente: Elaboración propia

1.3. Pregunta de investigación

La interrogante originada por la situación previamente planteada es la siguiente:

- 1) ¿Cuál debe ser la configuración de un nuevo impuesto que ayude recaudar al menos el 0.5% del PIB, sin aumentar la carga fiscal de quienes ya contribuyen proporcional y equitativamente de acuerdo con su capacidad de pago?

1.4. Objetivos de la investigación

La presente investigación estará enfocada en los siguientes objetivos:

1.4.1. Objetivo general

Diseñar un nuevo impuesto federal que contribuya a recaudar adicionalmente al menos el 0.5% del PIB, sin que aumente la carga fiscal de quienes ya contribuyen proporcional y equitativamente de acuerdo con su capacidad de pago.

1.4.2. Objetivos específicos

A raíz de objetivo general citado en el apartado anterior, se desprenden los objetivos específicos que a continuación se enlistan:

- 1) Sustentar la constitucionalidad del nuevo impuesto propuesto.
- 2) Redactar el texto de la Ley que se propondría.
- 3) Diseñar su implementación.
- 4) Analizar las reformas requeridas en otras leyes fiscales.

1.5. Hipótesis general de investigación

La hipótesis de investigación planteada es de tipo causal, dado que el tipo de investigación será explicativo para dar respuesta a la pregunta de investigación planteada previamente.

A continuación, se propone la hipótesis de investigación.

H₀. El Impuesto General al Consumo propuesto no genera un potencial de recaudación fiscal federal superior al 0.5% del PIB.

H_i. El Impuesto General al Consumo propuesto genera un potencial de recaudación fiscal federal superior al 0.5% del PIB.

1.6. Investigaciones recientes

Dentro de las investigaciones recientes sobre nuevos impuestos federales o reformas a los mismos, adicional a las mencionadas previamente realizadas por la OCDE, el CEPAL, el CIAT y el BID, entre las que se señala que en México se tiene una falsa percepción de que la tasa al 0% y las exenciones son formas de reducir la desigualdad (OCDE, 2010); se encuentran las realizadas por el Gobierno Federal Mexicano, entre ellas la relativa al Impuesto Empresarial a Tasa Única, el cual consistió en un flat tax¹⁰ con deducciones de acuerdo con Hall y Rabushka (2007), el cual entró en vigor en 2008 con una tasa del 16.5% incrementándose medio punto porcentual de forma anual hasta llegar a su tasa final del 17.5% en 2010; sin embargo, fue abrogado en diciembre de 2013 por las razones previamente comentadas (SHCP, 2011a).

Así mismo, se encuentra la investigación realizada por Paura (2005) en la cual se demostró que una preminencia de impuestos indirectos combinada con la disminución de las tasas de impuestos directos genera un incremento en la recaudación tributaria. Dada la reducción de la tasa del ISR del 30% de 2005 hasta el 28% en 2007, regresando al 30% en 2010; así como el incremento de la tasa general de IVA del 15% al 16% en 2010; entre los años 2006 y 2007 puede apreciarse igualmente el efecto favorable en la recaudación tributaria al implementar esta propuesta de régimen fiscal.

¹⁰ Impuesto que grava con una misma tasa el total de ingresos obtenidos, una vez disminuidos con algunos conceptos.

Adicionalmente se han realizado investigaciones sobre la optimización de la tasa de los impuestos indirectos, así como investigaciones para crear un nuevo impuesto de tasa fija con deducciones en sustitución del Impuesto Sobre la Renta y del Impuesto Empresarial a Tasa Única, entre otras investigaciones.

Finalmente, dado que las dos apuestas más recientes del Gobierno Federal para incrementar la recaudación tributaria, las cuales fueron el Impuesto Empresarial a Tasa Única y el Impuesto a los Depósitos en Efectivo, solamente estuvieron vigentes de 2008 a 2013 por las razones previamente comentadas. Al diseñar las estrategias para incrementar la recaudación tributaria, resulta esencial considerar la composición de los habitantes en México, así como de su cultura fiscal, por lo cual tratar de igualar modelos de otros países pudiese no ser el camino idóneo para incrementar dicha recaudación. Es necesario diseñar una estrategia a la medida de las características de México

1.7. Justificación e importancia del estudio

Con la presente investigación se pretenden generar los siguientes beneficios: 1) disminuir la utilización de otras fuentes para obtener recursos federales, entre ellas el endeudamiento; 2) generar recursos que ayuden de manera significativa a sufragar el gasto social; 3) no incrementar la carga fiscal de quienes ya contribuyen con el gasto público proporcional y equitativamente de acuerdo con su capacidad de pago; y 4) así como contribuir a tratar de disminuir la evasión fiscal en los impuestos federales vigentes.

Derivado de lo anterior, la justificación práctica de la presente investigación radica en una contribución a la generación del conocimiento al generar un nuevo mecanismo de recaudación tributaria para hacer frente a las necesidades de la sociedad mexicana, sobre la cual la carga fiscal no recaería esencialmente en quienes ya contribuyen con el gasto público proporcional y equitativamente de acuerdo con su capacidad de pago.

La justificación teórica se sustenta mediante la creación de un nuevo impuesto que propone aumentar el ingreso tributario de la Federación sin impactar a quienes ya contribuyen con el gasto público proporcional y equitativamente de acuerdo con su capacidad de pago, propiciando de esta manera la discusión sobre el mismo, así como alentando la creación de nuevos impuestos con una mecánica similar para el resto de los niveles de gobierno, así como para el entorno internacional.

Para efectos de la justificación metodológica se considera que el procedimiento metodológico de análisis, así como la mecánica o configuración del impuesto propuesto ayudarán a crear nuevas contribuciones.

Con lo cual se justifica ampliamente la realización de la presente investigación; adicionalmente, respecto de la importancia del estudio como se mencionó previamente, algunas consecuencias de no incrementar los ingresos públicos, adicionalmente a no estar en posibilidad de cubrir las necesidades de la sociedad mexicana, es el continuar generando déficit fiscal anualmente con el cual se intente cubrir parcialmente las necesidades sociales,

el cual a su vez incrementa la deuda fiscal, misma que puede derivar en la suspensión de pagos de las deudas del Estado.

1.8. Delimitaciones y limitaciones

En lo concerniente a las delimitaciones y limitaciones de la presente investigación, respecto del límite temporal de la presente investigación es longitudinal por el periodo de 2010 a 2020, ya que durante los primeros 5 años del periodo de estudio se utilizará la información generada para determinar los parámetros del impuesto propuesto necesarios para efectuar las simulaciones del potencial de recaudación tributaria que tendrá el impuesto propuesto para el periodo de 2015 a 2020.

En relación al límite espacial de la presente investigación, el área geográfica de estudio serán los Estados Unidos Mexicanos.

El límite demográfico de la investigación propuesta será el territorio nacional de acuerdo con lo establecido en el artículo 42 de la CPEUM.

Para efectos de la delimitación analítica se analizará el potencial de la recaudación tributaria del impuesto propuesto, por lo cual el análisis se realizará mediante simulaciones realizadas bajo el Método Monte Carlo, el cual consiste en un muestreo experimental en el que se estiman los posibles importes a recaudar con el impuesto propuesto.

2. MARCO TEÓRICO

Para la construcción de marco teórico de la presente investigación cuantitativa se utilizaron las técnicas de investigación bibliográfica y documental, con lo cual se da soporte a la relación de las variables planteadas en la hipótesis de investigación.

2.1. Constitucionalidad del impuesto propuesto

Derivado de que en la presente investigación se busca probar que el nuevo impuesto propuesto puede ayudar a generar ingresos federales para sufragar una parte del gasto público, sin aumentar la carga fiscal de quienes ya contribuyen con el mismo de manera proporcional y equitativa de acuerdo con su capacidad de pago, resulta indispensable plasmar el marco teórico sobre el cual se habrá de sustentar que el impuesto propuesto es constitucional.

2.1.1. Generalidades de la CPEUM

Los Estados Unidos Mexicanos es una nación que se encuentra constituida como un Estado de Derecho, el cual consiste en un principio de gobierno según el cual todas las personas, instituciones y entidades, públicas y privadas, incluido el propio Estado, están sometidas a unas leyes que se promulgan públicamente, las cuales se hacen cumplir por igual y se aplican con independencia; además de ser compatibles con las normas y los principios

internacionales de los derechos humanos. Asimismo, al estar constituido como un Estado de Derecho, se tiene la exigencia de adoptar medidas para garantizar el respeto de los principios de primacía de la ley, igualdad ante la ley, rendición de cuentas ante la ley, equidad en la aplicación de la ley, separación de poderes, participación en la adopción de decisiones, legalidad, no arbitrariedad, así como transparencia procesal y legal (ONU, 2004).

Del pacto federal celebrado por el pueblo mexicano el 5 de febrero de 1917 surgió nuestra más reciente Ley Suprema, denominada Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, de acuerdo con la cual la soberanía nacional reside esencial y originalmente en el pueblo, todo poder público dimana del pueblo y se instituye para el beneficio de éste, así mismo se establece que es voluntad del pueblo mexicano constituirse en una República representativa, democrática, laica, federal, compuesta de Estados libres y soberanos en todo lo concerniente a su régimen interior; pero unidos en una Federación establecida según los principios estipulados en esta Carta Magna.

Del mismo modo, se establece en esta Ley Fundamental que el pueblo mexicano ejerce su soberanía por medio de los Poderes de la Unión, en el ámbito de la competencia de éstos, y por los poderes de los Estados en lo que respecta a sus regímenes interiores; ello en los términos establecidos en esta Constitución Federal y las constituciones particulares de los Estados, las que en ningún caso podrán contravenir las estipulaciones de esta Ley Máxima.

Por lo anterior, atendiendo al principio de primacía de la ley, la CPEUM en su artículo 133 establece que esta Constitución Federal, las leyes del Congreso de la Unión que emanen de ella y todos los Tratados que estén de acuerdo con la misma, celebrados y que se celebren

por el presidente de la República, con aprobación del Senado, serán la Ley Suprema de toda la Unión. Los jueces de cada Estado se arreglarán a dicha Constitución, leyes y tratados, a pesar de las disposiciones en contrario que pueda haber en las constituciones o leyes de dichos Estados.

Por ello, el vasto sistema de leyes e instituciones en nuestro país se encuentran configuradas y ordenadas en torno a esta Ley Suprema, la cual se conforma en su aspecto dogmático por los derechos humanos y sus garantías y las obligaciones de los ciudadanos; y en su aspecto orgánico se fundamenta jurídicamente el actuar de las autoridades de los Tres Poderes de la Unión; así mismo se establece la conformación del territorio nacional.

Ahora bien, como parte de este pacto federal el pueblo mexicano acordó que se generarían tanto derechos como obligaciones para el mismo; en lo que respecta a las obligaciones existe una en particular que ayuda a generar los recursos financieros que la mantienen unida y posibilitan el cumplimiento de las obligaciones que a su vez tiene para con sus ciudadanos la República Federal que se constituyó. Como se mencionó previamente, entre las obligaciones que tiene la federación se encuentran proteger y garantizar los derechos humanos; brindar educación de calidad y de manera gratuita en los niveles de preescolar a medio superior; apoyar la investigación científica y tecnológica; fortalecer la difusión de la cultura mexicana; proteger la salud, garantizar el derecho a un medio ambiente sano para el desarrollo; garantizar el suministro de agua para consumo personal y doméstico; establecer los instrumentos y apoyos necesarios para el disfrute de una vivienda digna y decorosa; promover los medios para la difusión y el desarrollo de la cultura; promover el deporte; garantizar el acceso a las tecnologías de información y comunicación, para todos y cada uno

de los ciudadanos de la nación. Así mismo, de manera específica tiene la obligación de satisfacer las necesidades de alimentación, salud, educación y sano esparcimiento de los niños y niñas de México.

Adicionalmente, el Estado tiene la obligación de garantizar que el desarrollo de la Nación sea integral y sustentable, que fortalezca la soberanía de la Nación y su régimen democrático y que, mediante la competitividad, el fomento del crecimiento económico, el empleo y una más justa distribución del ingreso y la riqueza, permita el pleno ejercicio de la libertad y la dignidad de los individuos, grupos y clases sociales, cuya seguridad protege la citada Ley Máxima. Entendiéndose competitividad como el conjunto de condiciones necesarias para generar un mayor crecimiento económico, promoviendo la inversión y la generación de empleo.

Para cumplir con todo ello, la Federación requiere de recursos financieros, los cuales preferentemente deben ser tributarios de acuerdo con lo comentado, por lo que en el artículo 31 fracción IV de la CPEUM se establece la obligación de contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como de la Ciudad de México o del Estado y Municipio en que se resida, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

Para lo cual, resulta esencial definir en qué consiste contribuir de manera proporcional, así como equitativa con el gasto público; sin embargo, resulta necesario mencionar primeramente cuales son las fuentes formales de dichas leyes, es decir del derecho fiscal. El derecho general se divide en derecho privado y derecho público, éste último a su vez se divide en cuatro ramas que son el derecho constitucional, el derecho civil, el derecho penal y el

derecho administrativo, de este último deriva el derecho financiero, del cual finalmente deriva el derecho fiscal.

De acuerdo con lo establecido en el artículo 31 de la CPEUM, pareciese que la única fuente formal del derecho es la Ley, pues solamente hace referencia a contribuir de acuerdo con lo que dispongan las Leyes; sin embargo, como se mencionó previamente, de acuerdo con el artículo 133 de la CPEUM deben atenderse como Ley Suprema adicional a la Constitución Federal, las Leyes que emanen del Congreso de la Unión, así como los tratados celebrados que se encuentren apegados a la misma Constitución. Adicionalmente a estas fuentes formales, también se encuentran los reglamentos a las leyes, los cuales son expedidos por el presidente de la República de acuerdo con el artículo 89 fracción I de la CPEUM.

De igual modo, se encuentran las reglas de carácter general establecidas en la Resolución Miscelánea Fiscal, las cuales se publican anualmente pues tienen solamente vigencia por dicho periodo, el servidor público facultado para emitirla es el jefe del Servicio de Administración Tributaria de acuerdo con lo establecido en la fracción III del artículo 14 de la Ley del Servicio de Administración Tributaria. Adicionalmente se encuentran los decretos, las circulares, la normatividad interna del SAT y por supuesto otras fuentes formales del derecho como la Jurisprudencia la cual se encuentra en un nivel jerárquico superior al de las propias leyes emanadas del Congreso de la Unión.

2.1.2. Principios de Proporcionalidad y Equidad

Para definir lo que debe entenderse por proporcionalidad y equidad en la contribución al gasto público, podrían ofrecerse las definiciones de algunos tratadistas o doctrinarios del derecho; sin embargo, de acuerdo con lo establecido en el capítulo IV del título III de la Ley Fundamenta, la Suprema Corte de Justicia de la Nación es la máxima autoridad para dirimir las controversias constitucionales entre las partes. Por lo cual para precisar estas características de las contribuciones se emplean las tesis que para estos efectos ha emitido la Corte.

Referente al principio de equidad, la SCJN emitió una tesis jurisprudencial¹¹ en la que se determina que este principio exige que los contribuyentes de un mismo impuesto que se encuentran en una misma hipótesis de causación, deben guardar una idéntica situación frente a la norma jurídica que lo regula, lo que a la vez implica que las disposiciones tributarias deben tratar de manera igual a quienes se encuentran en una misma situación y de manera desigual a los sujetos del gravamen que se ubiquen en una situación diversa, implicando, además, que para poder cumplir con este principio el legislador no sólo está facultado, sino que tiene la obligación de crear categorías o clasificaciones de contribuyentes, a condición de que éstas no sean caprichosas o arbitrarias, o creadas para hostilizar a determinadas clases o universalidades de causantes, esto es, que se sustenten con bases objetivas que justifiquen el tratamiento diferente entre una y otra categoría, y que pueden responder a finalidades económicas o sociales, así como a razones de política fiscal o incluso razones extra fiscales.

¹¹ Tesis: P./J. 24/2000. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, T. XI, Marzo de 2000 p. 35

En lo que respecta al principio de proporcionalidad, la SCJN emitió una tesis aislada¹² en la que se compila una variedad de criterios que la misma Corte ha tenido respecto de dicho principio, para posteriormente establecer su conclusión respecto de este principio. Respecto de dichos criterios la tesis establece lo siguiente: I) originalmente no se reconocía en el citado precepto constitucional una verdadera garantía hacia los gobernados, sino sólo la facultad potestativa del Estado relativa a su economía financiera; II) posteriormente, se aceptó que el Poder Judicial de la Federación estudiara si una ley transgredía dicho numeral considerando que aunque no se encontrara dentro del capítulo relativo a las garantías individuales, su lesión violaba, en vía de consecuencia, los artículos 14 y 16 constitucionales; III) después, se reconoció que aquel numeral contempla una verdadera garantía hacia los gobernados cuya violación era reparable mediante el juicio de garantías considerando lo exorbitante y ruinoso de una contribución; IV) ulteriormente, se aceptó que la proporcionalidad es un concepto distinto a lo exorbitante y ruinoso; y estableciendo que su naturaleza radica en que los sujetos pasivos contribuyan a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos, de manera que quienes tengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a los de medianos y reducidos recursos.

Continuando con la referida tesis, conforme a las bases señaladas previamente la SCJN manifestó que se desarrolló el ámbito de aplicación o alcance del principio de proporcionalidad a cada uno de los elementos de los tributos directos: i) referido a la tasa o

¹² Tesis: P.XXXV/2010. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, T. XXII, Agosto de 2010 p. 243

tarifa, se consideró que el pago de los tributos en proporción a la riqueza gravada puede conseguirse no sólo mediante parámetros progresivos, sino igualmente con porcentajes fijos; ii) en relación con los sujetos, se estableció que las contribuciones deben estar en función de su verdadera capacidad, es decir, existir congruencia entre el gravamen y su capacidad contributiva, entendida ésta como la potencialidad real de contribuir al gasto público; iii) por cuanto se refiere a la base, se considera que todos los presupuestos de hecho de los impuestos deben tener una naturaleza económica y que las consecuencias tributarias son medidas en función de la respectiva manifestación de la riqueza gravada, siendo necesaria una estrecha relación entre el hecho imponible y la base gravable a la que se aplica la tasa o tarifa del impuesto; y iv) finalmente, por lo que se refiere al objeto, se estableció que para evaluar la capacidad contributiva del causante, ésta debía estar en relación directa con el objeto gravado. Por lo anterior, se concluyó que un tributo directo respeta el principio de proporcionalidad tributaria, cuando exista congruencia entre el gravamen y la capacidad contributiva de los sujetos, que ésta encuentre relación directa con el objeto gravado y que el hecho imponible y la base gravable tengan igualmente una sensata correspondencia, pues de no colmarse alguno de estos parámetros aquél será inconstitucional.

Derivado de lo anterior, resulta esencial definir capacidad contributiva, para ello la SCJN emitió una tesis jurisprudencial¹³ en la que se señala que la capacidad contributiva no se manifiesta de la misma manera en todas las contribuciones, pues aparece en forma directa e inmediata en los impuestos directos, como los que recaen en la renta o el patrimonio, porque son soportados por personas que perciben los ingresos o son propietarias o poseedoras de

¹³ Tesis: P.J. 2/2009. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, T. XXIX, Abril de 2009 p. 1129

dicho patrimonio; mientras que en los impuestos indirectos la capacidad contributiva tiene un carácter mediato como la circulación de bienes, la erogación, el gasto y el consumo, ya que parten de la previa existencia de una renta o patrimonio, y gravan el uso final de toda la riqueza a través de su destino, gasto o tipo de erogación con la que se refleja de forma indirectamente su capacidad contributiva. Luego entonces, para determinar si una contribución cumple con el principio de proporcionalidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, es necesario atender a la naturaleza de dicho tributo a fin de conocer la forma como se manifiesta y modifica la capacidad contributiva.

2.1.3. Los impuestos

Una vez definidos ambos principios, así como el concepto de la capacidad contributiva de los sujetos pasivos, es necesario precisar que de acuerdo con lo establecido en el capítulo II del título III de nuestra Ley Suprema, el Poder de la Unión encargado de emitir la legislación en la cual se establezcan las contribuciones para contribuir con el gasto público es el Poder Legislativo, toda vez que de acuerdo con la fracción VII del artículo 73 de nuestra Constitución Federal, es facultad del Congreso de la Unión, imponer las contribuciones necesarias para cubrir el Presupuesto; así mismo de acuerdo con la fracción XXIX del mismo artículo, éste tiene la facultad de establecer las contribuciones relativas al comercio exterior, a aprovechamientos y a la explotación de los recursos naturales, a las instituciones de crédito y las sociedades de seguros; a los servicios públicos concesionados o explotados por la Federación; y a actos o actividades relacionados con energía eléctrica, producción y consumo

de tabacos labrados, gasolina y otros productos derivados del petróleo, cerillos y fósforos, aguamiel y productos de su fermentación, explotación forestal, así como de producción y consumo de cerveza. Finalmente, en la fracción XXX del mismo artículo se establece la facultad para expedir todas las leyes que sean necesarias, a objeto de hacer efectivas las facultades que para el mismo Congreso se establezcan en la Constitución Federal.

Ahora bien, en el Código Fiscal de la Federación, específicamente en su artículo 2, se establece la clasificación de las contribuciones, las cuales se clasifican en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos. Derivado de la esencia de la presente investigación, solamente es necesario definir la primera clasificación; los impuestos son las contribuciones establecidas en ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas a las otras tres clasificaciones de las contribuciones. A su vez el Estado considera a los impuestos como Créditos Fiscales, de acuerdo con lo establecido en el artículo 4 del mismo Código.

De conformidad con la teoría económica, un impuesto es la aportación, prestación, extracción o contribución expresada en la ley que grava a los individuos, propiedades, consumo, ventas, donaciones, herencias, legados, etcétera. Los impuestos tienen como fuente inmediata la voluntad del Estado, es decir, son de carácter obligatorio, ya que no queda a voluntad particular de los causantes cooperar o no a los gastos del Estado, sino que es el Estado el que impone de forma unilateral la obligación de hacerlo, y no ofrece una contraprestación específica (Hinojosa, 2010).

El término impuesto tiene su raíz en el latín que es “impositus” que significa imponer un tributo o carga; a su vez la palabra tributo tiene su origen en el mismo latín que es “tributum” que significa repartir entre las tribus, por lo cual las palabras impuesto y tributo son sinónimos; sin embargo, para efectos de esta investigación es necesario precisar cómo define tributo la SCJN, de acuerdo con una tesis jurisprudencial¹⁴ un tributo es una prestación patrimonial de carácter coactivo y a título definitivo, que de manera unilateral fija el Estado a cargo de las personas que realizan determinada conducta lícita, definida legalmente mediante una hipótesis jurídica o de hecho que es reflejo de la capacidad económica, y cuyo destino es financiar el gasto público. Así, la contribución se configura por elementos cualitativos y elementos cuantitativos, relacionados lógicamente. Los primeros son: 1) el hecho imponible y 2) el sujeto pasivo; calificados así por la doctrina en atención a que acotan o definen el campo de aplicación de cada contribución. Junto a estos elementos cualitativos existen otros denominados mesurables o cuantitativos, pues tienen como objeto fijar los parámetros para determinar el monto de la deuda tributaria para cada caso concreto, siendo: 3) la base imponible y 4) el tipo, tasa o tarifa aplicable a la base. Ahora bien, el hecho imponible es la hipótesis jurídica o de hecho que el legislador elige como generadora del tributo, es decir, el conjunto de presupuestos abstractos contenidos en una ley, de cuya concreta existencia derivan determinadas consecuencias jurídicas, principalmente la obligación tributaria. En otras palabras, el hecho imponible se constituye por las situaciones jurídicas o de facto previstas por el legislador en la ley cuya actualización causa la contribución relativa. Además, la creación del hecho imponible es, por excelencia, la forma por la cual se ejerce la potestad tributaria del Estado, por lo que la delimitación de su

¹⁴ Tesis: I.15º.A. J/9. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, T. XXXI, Abril de 2010 p. 2675

estructura queda al total arbitrio del legislador, siempre y cuando respete los principios constitucionales relativos. Por tales razones, el titular de la potestad tributaria normativa puede tipificar en la ley, como hecho imponible, cualquier manifestación de riqueza, es decir, todo acto, situación, calidad o hecho lícitos, siempre y cuando respete, entre otras exigencias, la capacidad contributiva de los sujetos pasivos, que implica la necesidad de que aquéllos han de revestir, explícita o implícitamente, su naturaleza económica.

Como se desprende de la tesis jurisprudencial previamente mencionada, el impuesto se configura por cuatro elementos, dos de carácter cualitativo que acotan o definen el campo de aplicación de cada contribución, los cuales son 1) el objeto o el hecho imponible y 2) el sujeto pasivo; y otros dos de carácter cuantitativo o mesurables que tienen como objeto fijar los parámetros para determinar el monto del crédito fiscal a cargo del sujeto pasivo, estos son 3) la base imponible y 4) la tasa o tarifa.

Ahora bien, de acuerdo con lo establecido en el capítulo II del título II de nuestra Ley Suprema, específicamente en el artículo 43, la Federación se subdivide y a la vez se conforma de 32 Entidades Federativas, dichos Estados a su vez se subdividen y se conforman por los ayuntamientos o municipios de acuerdo con lo establecido en el artículo 115 de la citada Ley Máxima. Por lo anterior en el país existen tres niveles de gobierno que son el Federal, el Estatal y el Municipal.

Para efectos de contribuir con el gasto público, como ya se mencionó de acuerdo con las fracciones VII y XXIX del artículo 73 de la CPEUM, el Congreso de la Unión tiene la potestad de establecer contribuciones federales. Para el caso de las contribuciones estatales,

en el artículo 124 de la CPEUM se establece que las facultades que no están expresamente concedidas por dicha Ley Fundamental a los funcionarios federales, se entienden reservadas a los Estados; así mismo en el artículo 115 de dicha Carta Magna se establece que los Estados formarán un gobierno republicano, por lo que en las Constituciones de los estados se deberán establecer las facultades de los congresos estatales para establecer las contribuciones estatales; finalmente en la fracción IV del artículo 115 se establece la facultad de los Estados para establecer las contribuciones que habrán causarse en los ayuntamientos, por su parte estos en el ámbito de su competencia, podrán proponer a las legislaturas estatales las cuotas y tarifas aplicables a dichos impuestos, así como las tablas de los valores unitarios de suelo y construcciones que servirán de base para el cobro de las contribuciones sobre la propiedad inmobiliaria.

En lo que respecta al Estado de Nuevo León, en la fracción X del artículo 63 del título IV de la Constitución Política del Estado Libre y Soberano de Nuevo León, se establece que es facultad del Congreso fijar anualmente a propuesta del Ejecutivo Estatal o de los Ayuntamientos las contribuciones que deberán formar la Hacienda Pública Estatal o Municipal, respectivamente, procurando que sean suficientes para cubrir sus necesidades.

Derivado de lo anterior, cada uno de los niveles de gobierno en el ámbito de sus competencias habrá de percibir ingresos tributarios propios, es decir, los impuestos de acuerdo con el sujeto activo que los establece o recauda pueden clasificarse en federales, estatales y municipales.

Ahora bien, en la doctrina se ha establecido que los impuestos pueden clasificarse en directos e indirectos; sin embargo, la CPEUM no hace distingo entre si la contribución proporcional

y equitativa, debe ser por medio de impuestos directos o de impuestos indirectos, toda vez que dicha clasificación doctrinal se ha realizado para una mejor comprensión de los impuestos. Para estos efectos, la SCJN emitió una tesis aislada¹⁵ en la que señala que al determinar la garantía de equidad tributaria en los impuestos directos debe realizarse un análisis a partir de la comparación entre sujetos, es decir, cuando dos contribuyentes se ubican en diversas situaciones se verifica si el tratamiento diferenciado, otorgado por el legislador, es razonable y objetivo, para que no se dé una transgresión a la garantía de equidad tributaria; en el caso de los impuestos indirectos, su análisis puede justificarse no a partir de los sujetos pasivos de la relación tributaria, sino de la existencia de supuestos en los cuales el órgano de control constitucional pueda valorar la equidad de la ley, esto con el fin de cerciorarse de que el órgano legislativo esté cumpliendo con el mencionado principio; de manera que es válido excepcionalmente que el estudio de la equidad se haga en atención a los bienes sobre los que incide la tributación y no sobre los sujetos, ya que para cierto tipo de impuestos indirectos la vulneración a la garantía de equidad puede materializarse en la configuración del hecho imponible, por medio de una discriminación a determinados productos o actividades sobre las que el legislador puede incidir y dejar fuera de la tributación a otros, que por sus características sean muy similares o inclusive idénticos, pero que por virtud de la configuración del tributo queden exentos de su pago o, en algunos casos, fuera del supuesto de sujeción.

De la tesis anterior, puede desprenderse que los impuestos directos son aquellos que gravan los ingresos, rendimientos y patrimonio de las personas, usualmente son progresivos respecto

¹⁵ Tesis: 1ª. XCII/2012 (10ª.) Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época, L. VIII. T.1, Mayo de 2012 p. 1098

del ingreso del contribuyente; y los indirectos los que gravan los consumos y usualmente son regresivos respecto del ingreso del contribuyente, lo cual es coincidente con la doctrina moderna.

Finalmente, entre otras clasificaciones de la doctrinal se encuentra la que clasifica a las contribuciones en proporcionales, progresivas y regresivas. De acuerdo con Samuelson y Nordhaus (2002) los impuestos son proporcionales cuando estos constituyen una proporción o una razón constante de sus ingresos; son progresivos cuando la proporción de los impuestos va incrementándose a medida que los ingresos también lo hacen; y finalmente los impuestos se consideran regresivos cuando el efecto de la imposición genera una mayor carga fiscal a las personas con ingresos menores que a las que tienen ingresos mayores.

2.1.4. Análisis de constitucionalidad del impuesto propuesto

En la presente sección se buscará demostrar la constitucionalidad del impuesto propuesto; sin embargo, no es posible determinar en la presente investigación la constitucionalidad del mismo, debido a que la instancia competente para ello, de acuerdo con lo establecido en el capítulo IV del título III de nuestra Ley Fundamental, es la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

Se considera que un impuesto es inconstitucional cuando transgrede alguno de los derechos humanos y sus garantías establecidos en el capítulo I del título primero de la CPEUM, es decir, en su aspecto dogmático de ésta última. Por lo cual es esencial identificar de los

primeros 29 artículos de nuestra Carta Magna cuales tienen impacto en el ámbito fiscal, para posteriormente demostrar que el impuesto propuesto no viola dichas garantías.

Por lo anterior, la estructura de la presente sección consistirá en identificar el artículo constitucional con impacto en el ámbito fiscal; seguido del extracto del mismo en el que se identifica el mencionado impacto; proseguido de un ejemplo de en qué consiste una violación a dicha garantía, de acuerdo con Margáin (2014), para concluir con la demostración de cómo el impuesto propuesto no viola dichas garantías.

Comenzaremos con el artículo 1º, en el que se establece que queda prohibida toda discriminación motivada por origen étnico o nacional, el género, la edad, las discapacidades, la condición social, las condiciones de salud, la religión, las opiniones, las preferencias sexuales, el estado civil o cualquier otra que atente contra la dignidad humana y tenga por objeto anular o menoscabar los derechos y libertades de las personas.

Al respecto Margáin (2014) señala que en el artículo 43 de la LIVA se establece una discriminación en perjuicio de las personas físicas, pues se establece que la tasa impuesta por las Entidades Federativas puede ser entre 2% y 5%, pero no se contempla dicho impuesto para las personas morales, lo cual viola los derechos humanos, específicamente la garantía de igualdad, al existir un impuesto especial solo aplicable a las personas físicas y no a las morales. Así mismo, cuando un ciudadano residente en el extranjero estudia en México la carrera de Contador Público, de acuerdo con lo establecido en el artículo 52 fracción I del CFF no puede dictaminar estados financieros para efectos fiscales, pues es extranjero, lo que

de igual modo genera una violación al artículo 1° Constitucional al efectuarse una discriminación.

Para estos efectos, el impuesto propuesto establece una misma tasa para personas físicas y morales, con lo cual no se viola dicha garantía. Así mismo, de acuerdo con lo determinado en la tesis jurisprudencial P./J. 24/2000 previamente mencionada, el legislador no sólo está facultado, sino que tiene la obligación de crear categorías o clasificaciones de contribuyentes, que pueden responder a finalidades económicas o sociales, así como a razones de política fiscal o incluso razones extra fiscales.

En lo que respecta al artículo 5, se establece que a ninguna persona podrá impedirse que se dedique a la profesión, industria, comercio o trabajo que le acomode, siendo lícitos. Nadie puede ser privado del producto de su trabajo, sino por resolución judicial. Así como que nadie podrá ser obligado a prestar trabajos personales sin la justa retribución y sin su pleno consentimiento.

Al respecto Margáin (2014) señala que el mismo artículo 43 de la LIVA viola esta garantía al despojar a las personas físicas de sus propiedades o posesiones al gravarlas adicionalmente solo a ellas y no a las personas morales. Así mismo, la Ley Federal para el Fomento de la Microindustria, discrimina a las personas de nacionalidad extranjera al no permitirles realizar sus actividades a través de las figuras de dicha Ley. Finalmente, señala que la labor de auxilio al fisco en la recaudación de los impuestos mediante la retención podría considerarse inconstitucional, tanto para ISR como para IVA pues traslada la carga administrativa al

contribuyente y no le paga por dicha actividad el fisco; sin embargo, la SCJN determinó que dicha actividad de las retenciones, no puede considerarse como una trabajo personal o labor.

Para estos efectos, el impuesto propuesto establece una misma tasa para personas físicas y morales; tanto residentes nacionales como extranjeros serían sujetos del impuesto si realizan los actos o actividades objeto del mismo; y finalmente las retenciones que se obliga a realizar a ciertos contribuyentes, no puede considerarse como una trabajo personal o labor de acuerdo con lo determinado por la SCJN.

En lo que respecta al artículo 8 relativo al derecho de petición, se establece que los funcionarios y empleados públicos respetarán el ejercicio del derecho de petición, siempre que ésta se formule por escrito, de manera pacífica y respetuosa; así mismo, a toda petición deberá recaer un acuerdo escrito de la autoridad a quien se haya dirigido, la cual tiene obligación de hacerlo conocer en breve término al peticionario.

Al respecto Margáin (2014) señala que en el artículo 37 del CFF se reglamenta el derecho de petición en materia tributaria, cuyo plazo para recibir la respuesta de las autoridades es de 3 meses, plazo que no se considera un breve término.

Para estos efectos, el impuesto propuesto establece que los contribuyentes pueden realizar solicitudes o promociones ante las autoridades fiscales, con lo cual no se viola esta garantía.

En lo que respecta al artículo 13, se establece que nadie puede ser juzgado por leyes privativas ni por tribunales especiales.

Al respecto Margáin (2014) señala que en la Ley de Ingresos de la Federación se obliga a Petróleos Mexicanos a contribuir, por lo que al obligársele de forma específica a dicha persona moral, se está ante una Ley privativa, lo cual viola la mencionada garantía. Así mismo, considera que el Tribunal Federal de Justicia Administrativa es violatorio de esta garantía, pues procede del Ejecutivo, con lo que este es juez y parte.

Para estos efectos, la Ley del Impuesto General al Consumo propuesta es una Ley general, por lo que no es una ley privativa; con lo cual no se viola esta garantía.

Con relación al artículo 14 relativo a la irretroactividad de la Ley, se establece que a ninguna ley se dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna.

Al respecto Margáin (2014) señala que no se aplica la retroactividad en las leyes fiscales cuando con independencia de la teoría del derecho adquirido¹⁶, se analiza cuando surgió la obligación, cuando se realizó la situación jurídica y que disposición es la que se le aplica.

Para estos efectos, el impuesto propuesto no grava actos o actividades realizados previo a su entrada en vigor, por lo que no se viola esta garantía.

¹⁶ El derecho adquirido es aquel que ha entrado al patrimonio del individuo, a su dominio o a su haber jurídico, o bien, es aquel que implica la introducción de un bien, una facultad o un provecho al patrimonio de una persona o haber jurídico.

En lo que respecta al artículo 16, se establece que nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento.

Al respecto Margáin (2014) señala que usualmente la autoridad utiliza un mismo diseño y contenido de párrafos de una notificación para efectuar las notificaciones y requerimientos a los contribuyentes, por lo que se está ante una motivación genérica; así mismo, cuando se impone una multa mínima y solo se funda y no se motiva por ser mínima, se está violando esta garantía.

Para estos efectos, la Ley del impuesto propuesto solo establece obligaciones adicionales a los contribuyentes similares a las establecidas en otras disposiciones fiscales; adicionalmente, las disposiciones establecidas en una Ley se consideran fundamentadas en la misma, por lo que en ningún caso se estaría violando esta garantía.

En lo que respecta al artículo 17, se establece que nadie puede ser aprisionado por deudas de carácter puramente civil.

Sobre ello Margáin (2014) señala que anteriormente los procesos de los delitos fiscales se sobreseían a petición de la SHCP, por lo que quien cometía el delito de defraudación fiscal podría considerar que su máxima exposición por dicho acto era tener que pagar las cantidades omitidas; ya que al enterarlas dichas cantidades omitidas, a petición de la SHCP, se extingue la acción penal; sin embargo, recientemente la autoridad fiscal ha dejado de solicitar el sobreseimiento del proceso aun y que ya se encuentre pagado.

Para estos efectos, la Ley del impuesto propuesto no establece sanciones de penas corporales a quienes incumplan con sus obligaciones fiscales, por lo que no se estaría violando esta garantía.

En lo que respecta al artículo 21, se establece que tratándose de trabajadores no asalariados, la multa que se imponga por infracción de los reglamentos gubernativos y de policía, no excederá del equivalente a un día de su ingreso.

Sobre ello Margáin (2014) señala que derivado de las modificaciones que han sufrido el CFF con relación a la aplicación de multas fijas que exceden el día de ingreso de un trabajador no asalariado, actualmente la Corte ha determinado que al ser sanciones genéricas auto aplicativas del 50% de las contribuciones omitidas no son multas fijas, por lo que se le aplica por igual a los contribuyentes que por error incurrieron en la omisión como a los que lo hicieron con dolo.

Para estos efectos, la Ley del impuesto propuesto no establece multas a los contribuyentes en caso de la omisión en el entero del impuesto propuesto, o del incumplimiento de las obligaciones que se establecen en la Ley propuesta, por lo que no se estaría violando esta garantía.

En lo que respecta al artículo 22, se establece que quedan prohibidas las penas de muerte, de mutilación, de infamia, la marca, los azotes, los palos, el tormento de cualquier especie, la multa excesiva, la confiscación de bienes y cualesquiera otras penas inusitadas y

trascendentales. Toda pena deberá ser proporcional al delito que sancione y al bien jurídico afectado.

Sobre ello Margáin (2014) señala que cuando un acto es imputable al contribuyente que incurre en un adeudo fiscal, y al hacer efectivo el cobro la autoridad fiscal origina insolvencia en el contribuyente, no puede considerarse que se viola esta garantía pues al ser decretado el pago por una autoridad judicial no se considera una multa excesiva.

Para estos efectos, como se mencionó previamente la Ley del impuesto propuesto no establece multas a los contribuyentes en caso de la omisión en el entero del impuesto propuesto, o del incumplimiento de sus obligaciones, por lo que no se estaría violando esta garantía.

En lo que respecta al artículo 23, se establece que ningún juicio criminal deberá tener más de tres instancias. Nadie puede ser juzgado dos veces por el mismo delito, ya sea que en el juicio se le absuelva o se le condene.

Sobre ello Margáin (2014) señala que un contribuyente que ha realizado una evasión fiscal, no debe ser sancionado doblemente, es decir, con pena pecuniaria y de privación de la libertad, mediante dos procedimientos distintos, uno administrativo y otro judicial.

Para estos efectos, la Ley del impuesto propuesto no establece sanciones a los contribuyentes por la omisión del impuesto o el incumplimiento de las obligaciones fiscales establecidas en la misma, por lo que no se estaría violando esta garantía.

En lo que respecta al artículo 27, se establece que las leyes locales organizarán el patrimonio de familia, determinando los bienes que deben constituirlo, sobre la base de que será inalienable y no estará sujeto a embargo ni a gravamen ninguno.

Sobre ello Margáin (2014) señala que la SCJN al resolver en una tesis jurisprudencial¹⁷ sobre que si entre los bienes que constituyen el patrimonio de la familia se encuentra un inmueble, éste debe pagar el impuesto predial o no, sostuvo que la calidad de mexicano obliga a colaborar dentro de la medida de sus posibilidades para la conservación del orden y de la tranquilidad, y a contribuir a los gastos públicos; así como que en la exposición de motivos del Código Civil de la Ciudad de México éste beneficio no debe generar una carga para la nación; se considera que no se viola esta garantía al efectuar el cobro del impuesto predial.

Para estos efectos, la Ley del impuesto propuesto no establece sanciones ni procedimientos de embargo. Así mismo, trata de atender a la capacidad de pago del contribuyente para efectos de contribuir con el gasto público de manera proporcional y equitativa lo cual es consistente con lo sustentado por la SCJN. Así mismo, es importante mencionar que a nivel municipal la adquisición de bienes inmuebles es objeto del Impuesto Sobre Adquisición de Inmuebles con independencia del destino que se le vaya a dar.

Para efectos del impuesto propuesto se considera que al momento de la adquisición del bien inmueble éste aún no forma parte del patrimonio de la familia, ya que es propiedad de un

¹⁷ Tesis: Semanario Judicial de la Federación Volumen 181-186, Séptima Época, p. 95

tercero que lo enajena en un acto de comercio, por lo cual al momento de adquirirlo se generaría el hecho imponible objeto del impuesto propuesto, lo cual es consistente con la tesis jurisprudencial de la SCJN 1a./J. 77/2014¹⁸ de la décima época, así como con la tesis aislada VIII.4o.22 C¹⁹ de la novena época; en ésta última se sustenta que si un crédito se contrajo con anterioridad a la constitución del patrimonio familiar, los bienes que lo constituyen deben soportar las consecuencias de la condición jurídica que guarda al entrar en él. Así mismo, en la tesis aislada IV.1o.C.42 C²⁰ se sustenta que el patrimonio familiar no se constituye de manera automática, sino que debe formalizarse ante la autoridad jurídica competente la cual ordene su inscripción al Registro Público.

Finalmente, en el caso de los bienes inmuebles que ya formaban parte del patrimonio familiar al momento de su enajenación, de acuerdo con la tesis VIII.5o.10 C²¹, si existe el consentimiento del propietario único o de ambos consortes de gravar la casa donde está establecido el hogar conyugal donde habitan hijos menores de edad, sobre dicho acto no puede alegarse nulidad atendiendo a la figura del patrimonio de familia.

Con lo anteriormente mencionado, se demuestra que el impuesto propuesto no viola los derechos humanos y sus garantías relacionados con el ámbito fiscal establecidos en el capítulo I del título primero de nuestra Ley Suprema, concluyendo de esta manera el primer capítulo del marco teórico, en el cual se demostró la constitucionalidad del nuevo impuesto que se propone.

¹⁸ Tesis: 1a./J. 77/2014 (10a.) Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Décima Época, L. 13. T.1, Diciembre de 2014 p. 198

¹⁹ Tesis: VIII.4o.22 C Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, T.XXV, Marzo de 2007 p. 1740

²⁰ Tesis: IV.1o.C.42 C Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, T.XXI, Junio de 2005 p. 827

²¹ Tesis: VIII.5o.10 C Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, T.XXVII, Abril de 2008 p. 2397

2.2. Impuestos al consumo a nivel internacional.

Para efectuar una propuesta de un nuevo impuesto al consumo en México, es necesario conocer el estado actual de las políticas fiscales de otros países, a través de la configuración de los elementos de sus tributos federales indirectos, también conocidos como impuestos al consumo.

2.2.1. Tipos de impuesto al consumo a nivel internacional

Derivado de la gran diversidad de idiomas a nivel mundial, así como a que la información fiscal disponible en los portales de internet de las administraciones tributarias de los países y jurisdicciones a nivel internacional se encuentra estructurados de diferente manera, es necesario utilizar una fuente de información confiable en donde se pueda concentrar toda esta información en una misma estructura, en un mismo idioma y sobre todo actualizada a la fecha de la presente investigación.

Para ello, actualmente existen cuatro firmas de asesoría en servicios financieros, fiscales y legales a nivel internacional conocidas como las Big Four, ellas son Deloitte, Ernst & Young, KPMG y Price Waterhouse Coopers; las cuales comparte información de las políticas fiscales y los cambios a las mismas en cada país en el cual dichas firmas firma tienen presencia.

En el caso de Ernst & Young actualmente conocido como EY, el documento en el que se agrupan las políticas fiscales vigentes para el ejercicio 2016 relativas a los impuestos

indirectos federales de los países en los que dicha firma tiene presencia se denomina Worldwide VAT, GST & Sales Tax Guide 2016. En dicho documento se detallan las contribuciones indirectas federales de 116 países o jurisdicciones internacionales.

Derivado del análisis efectuado, se observó que en su mayoría los países recaudan los tributos al consumo a través del Impuesto al Valor Agregado, el cual tiene similitud con el utilizado en México, pero con diferencias en la amplitud de sus bases, así como en las tasas utilizadas. Así mismo, se identificaron impuestos adicionales entre los que se encuentran los siguientes: Impuesto para los Bienes y Servicios, Impuesto Armonizado de Servicios, Impuesto para Ingresos, Impuesto Sobre Ingresos Brutos de los Negocios, Impuesto para la Salud, Impuesto de Circulación de Mercancías y Servicios, Impuesto para Productos Industrializados, Impuestos Sobre los Servicios, Contribución para Programas de Integración Social y Formación del Patrimonio Público, Contribución para el Financiamiento de Seguridad Social, así como un Impuesto para el Turismo, Bienes y Servicios.

Al observar las políticas fiscales de los impuestos indirectos de los 116 países o jurisdicciones internacionales, los cuales se enlistan a continuación, se identificaron una gran variedad de tasas, así como de dimensiones en las bases de estos impuestos; sin embargo, dada la configuración de los mismos, no se identificó algún tributo que tenga una configuración como la del impuesto que se propone en la presente investigación.

Tabla 15 - Tasas de impuestos al consumo en el ámbito internacional

País o Jurisdicción	Tasa estandar	Tasas diversas	País o Jurisdicción	Tasa estandar	Tasas diversas
1 Albania	20%	0%	63 Malasia	6%	0%
2 Argentina	21%	27%, 10.5%, 0%	64 Maldivas	TBS: 6%	0%
3 Armenia	20%	0%		TTBS: 12%	
4 Aruba	TI: 1.5%	NA	65 Malta	18%	7%, 5%
	TS 1%-2%		66 Mauricio	15%	0%
5 Australia	10%	0%	67 México	16%	0%
6 Austria	20%	13%, 10%			3%, 6%, 7%, 8%, 9%,
7 Azerbaiyán	18%	0%		TBS	25%, 26.5%, 30%,
8 Bahamas	7.50%	0%			30.4%, 50%, 53%, 160%,
9 Barbados	17.50%	7.5%, 0%	68 Moldavia	20%	8%, 0%
10 Bielorrusia	20%	10%, 0%	69 Mongolia	10%	0%
11 Bélgica	21%	12%, 6%, 0%	70 Marruecos	20%	14%, 10%, 7%
12 Bolivia	Nominal: 13%	0%			
	Efectiva: 14.94%		71 Myanmar	Bienes: 5%-120%	3%
13 Bonaire, San Eustaquio y	Bienes: 6%-8%	30%, 25%, 22%, 18%, 10%, 7%, 5%, 0%		Servicios: 5%	
	Servicios: 4%-6%		72 Namibia	15%	0%
14 Botswana	12%	0%	73 Países Bajos	21%	6%, 0%
15 Brasil	IPI: 0%-365%	NA	74 Nueva Zelanda	15%	0%
	ICMS: 0%-35%		75 Nicaragua	15%	0%
	ISS: 0%-5%		76 Nigeria	5%	0%
	PIS-PASEP: 0.65%, 1.65%		77 Noruega	25%	15%, 10%, 0%
	COFINS: 3%, 7.6%		78 Pakistán	Bienes: 17%	24%, 19.5%, 18.5%, 18%, 10%, 8%, 6%, 5%, 4%, 3%, 2%, 1%, 0%
17 Bulgaria	20%	9%, 0%		Servicios: 14%-16%	
18 Canadá	TBS: 5%	0%	79 Panamá	7%	15%, 10%
	TAS: 9.975%-15%		80 Papua Nueva Guinea	10%	0%
19 Chile	19%	15%-50%	81 Paraguay	10%	5%
20 China	17%	13%, 11%, 6%, 3%	82 Perú	18%	0%
21 Colombia	16%	5%, 0%	83 Filipinas	12%	0%
22 Costa Rica	13%	10%, 5%, 0%	84 Polonia	23%	8%, 5%, 0%
23 Croacia	25%	13%, 5%	85 Portugal	23%	13%, 6%
24 Curacao	6%	9%, 7%	86 Puerto Rico	10.50%	4%, 1%
25 Chipre	19%	9%, 5%, 0%	87 Rumania	20%	9%, 5%
26 República Checa	21%	15%, 10%, 0%	88 Federación de Rusia	18%	10%, 0%
27 Dinamarca	25%	0%	89 Ruanda	18%	0%
28 República Dominicana	18%	13%, 0%	90 Santa Lucía	15%	9.5%, 0%
29 Ecuador	12%	0%	91 Serbia	20%	10%, 0%
30 Egipto	10%	1.2%-45%	92 Seychelles	15%	0%
31 El Salvador	13%	0%	93 Singapur	7%	0%
32 Estonia	20%	9%, 0%	94 San Maarten	5%	NA
33 Unión Europea	NA	NA	95 República Eslovaca	20%	10%, 0%
34 Finlandia	24%	14%, 10%, 0%	96 Eslovenia	22%	9.5%, 0%
35 Francia	20%	10%, 5.5%, 2.1%	97 Sudáfrica	14%	0%
36 Georgia	18%	0.54%	98 España	21%	10%, 4%
37 Alemania	19%	7%	99 Surinam	Bienes: 10%	25%, 0%
38 Ghana	15%	17.5%, 5%, 3%, 0%		Servicios: 8%	
39 Grecia	23%	13%, 6%	100 Suecia	25%	12%, 6%
40 Guatemala	12%	5%, 0%	101 Suiza	8%	3.8%, 2.5%, 0%
41 Honduras	15%	18%	102 Taiwán	IVA: 5%	NA
42 Hungría	27%	18%, 5%		IIBN: 0.1%-25%	
43 Islandia	24%	11%, 0%	103 Tanzania	18%	10%, 0%
44 India	12.5%-15%	20%, 4%-5.5%, 1%, 0%	104 Tailandia	7%	0%
45 Indonesia	10%	0%	105 Trinidad y Tobago	12.50%	0%
46 Irlanda	23%	13.5%, 9%, 0%	106 Túnez	18%	12%, 6%
47 Isla de Man	20%	5%, 0%	107 Turquía	18%	8%, 1%
48 Israel	17%	0%	108 Uganda	18%	0%
49 Italia	22%	10%, 5%, 4%	109 Ucrania	20%	7%, 0%
50 Japón	8%	NA	110 Reino Unido	20%	5%, 0%
51 Jersey	5%	0%	111 Estados Unidos	0%-7.5%	NA
52 Jordania	16%	4%, 0%	112 Uruguay	22%	10%, 0%
53 Kazajistán	12%	0%	113 Venezuela	12%	8%-20%, 0%
54 Kenia	16%	0%	114 Vietnam	10%	5%, 0%
55 Corea	10%	0%	115 Zambia	16%	0%
56 Kosovo	18%	8%	116 Zimbabue	15%	0%
57 Letonia	21%	12%, 0%			
58 Líbano	10%	0%			
59 Lituania	21%	9%, 5%, 0%			
60 Luxemburgo	17%	14%, 8%, 3%			
61 Macedonia	18%	5%, 0%			
62 Madagascar	20%	0%			

Fuente: Elaboración propia con datos de EY (2016)

* TBS: Tasa para bienes y servicios; TAS: Tasa armonizada de servicios; TI: Tasa para ingresos; Tasa para la salud; ICMS: Impuesto de circulación de mercancías y servicios
IPI: Impuesto Productos Industrializados; ISS: Impuestos Sober los Servicios; PIS-PASEP: Contribución Programas de integración social y formación del patrimonio público
COFINS: Contribución para financiamiento de seguridad social; TTBS: Tasa para Turismo, bienes y servicios; IIBN: Impuesto sobre Ingresos Brutos de los negocios.

De lo anterior, se puede observar que durante el año 2016 se encontraban vigentes alrededor de doce tipos distintos de impuestos al consumo entre estos países o jurisdicciones internacionales, los cuales presentaban tasas muy diversas, entre las cuales se encuentran las relativas al 0%, 0.1%, 0.54%, 0.65%, 1.%, 1.2%, 1.65%, 2.1%, 2.5%, 3%, 3.8%, 5%, 5.5%, 6%, 7%, 7.5%, 7.6%, 8%, 9%, 9.5%, 9.975%, 10%, 10.5%, 11%, 12%, 12.5%, 13%, 13.5%, 14%, 14.94%, 15%, 16%, 17%, 17.5%, 18%, 18.5%, 19%, 19.5%, 20%, 21%, 22%, 23%, 24%, 25%, 26.5%, 27%, 30%, 30.4%, 35%, 45%, 50%, 53%, 120%, 160% y 365% (EY, 2016).

2.2.2. Política fiscal internacional de los impuestos al consumo

De acuerdo con el CEFP (2015) países como Francia y Brasil tienen proporciones en la recaudación del Impuesto al Valor Agregado con respecto de su PIB del 6.4% y 13.7%, respectivamente, los cuales son muy superiores al obtenido por México del 3.4% durante el año 2013, por lo que resulta conveniente analizar cómo se configuran y operan los impuestos indirectos federales de dichos países.

Sin embargo, previo a efectuar el análisis de la configuración y operación de los impuestos indirectos federales de estos países, es necesario precisar en qué consiste el producto interno bruto para efectos de dimensionar la magnitud de la recaudación tributaria, así como porqué dicho indicador es referente para estas mediciones.

Heath (2012) señala que el PIB es el indicador más conocido debido a que es una medida que puede considerarse es la que mejor mide la actividad de la economía de un país, debido a que prácticamente todos los indicadores económicos están relacionados de alguna manera con el PIB; mas no es absoluto, pues excluye la actividad económica informal, así como la actividad económica ilegal; con lo cual no es un referente absoluto del estado verdadero de la salud de un país.

Así mismo, señala que el PIB es la suma de todos los bienes finales y servicios valuados a su valor de mercado, lo cuales son producidos y realizados, respectivamente, con los recursos tanto de trabajo como de capital de la economía del país. Para su cálculo se utilizan resultados de censos, datos de encuestas generadas de muestreos, así como registros administrativos sobre los cuales mediante técnicas estadísticas habrá de inferirse el valor de la producción.

En el caso de México, la contabilidad nacional que forma parte del Sistema de Cuentas Nacionales, es la medición de la producción del país. Así mismo, se utilizan técnicas estadísticas para elaborar aproximaciones de manera mensual, las cuales también derivan de muestras representativas similares, lo cual genera el Indicador Global de la Actividad Económica. En el caso de otros países se utilizan indicadores mensuales (Heath, 2012).

Finalmente, para la cuantificación del PIB se han desarrollado tres metodologías para determinarlo las cuales son equivalentes mas no idénticas, la primera de ellas es el valor agregado, en el que se consideran tanto la producción bruta como los insumos, mismos que deben restarse para determinar el valor agregado; la segunda es el ingreso relacionado con los pagos a los factores de producción, como ejemplo se consideran los sueldos pagados y

los excedentes de la producción; el tercero y último es el gasto, sobre el cual se miden los consumos generados por los hogares, así como por el gasto del gobierno, también se incluye la formación bruta de capital fijo, las variaciones de existencias y las exportaciones netas (Heath, 2012).

Para la determinación del PIB en México los métodos empleados son el del valor agregado y el del ingreso; como ejemplo, en 2015 se generó un PIB de \$18,241,982 millones y para 2016 se generó un PIB de \$19,522,613 millones, ambas cifras en pesos constantes; por lo que una proporción del 0.5% del mismo representaría \$91.2 mil millones y 97.6 mil millones respectivamente (INEGI, 2017).

Ahora bien, regresando a la configuración y operación de los impuestos indirectos federales a nivel internacional, de acuerdo con EY (2016) en lo que respecta a Francia, el Impuesto al Valor Agregado, denominado localmente Taxe sur la Valeur Ajoutée, introducido el 10 de abril de 1954, Francia pertenece al bloque comercial de la Unión Europea y la recaudación corre a cargo del Ministerio de Finanzas de Francia.

Las tasas de IVA que emplean son una tasa estándar del 20%, adicionalmente cuenta con tasas reducidas del 2,1%, 5,5% y 10%, así mismo emplea la figura de la exención.

Las periodicidades de las declaraciones son mensuales para el régimen normal; trimestrales y anuales para los regímenes simplificados. Si se permite la recuperación del IVA.

El IVA se aplica en las operaciones relativas al suministro de bienes o servicios realizados en Francia por un sujeto pasivo; la adquisición intracomunitaria de mercancías procedentes de otro Estado miembro de la UE por un sujeto pasivo; la adquisición intracomunitaria de los nuevos medios de transporte procedentes de otro Estado miembro de la UE por cualquier persona; los servicios de cobro recibidos por un sujeto pasivo en Francia; y a la importación de mercancías procedentes de fuera de la UE, independientemente de la condición del importador

Para estos efectos el territorio de Francia incluye Córcega y Mónaco. Las dependencias de ultramar de Guadalupe, Martinica y Reunión son consideradas como países fuera de la UE con respecto a los demás Estados miembros de la UE.

Los sujetos del impuesto son cualquier entidad comercial o persona que realiza operaciones sujetas al impuesto de bienes o servicios, adquisiciones intracomunitarias o de ventas a distancia. Cuando se comienza la actividad objeto del IVA, el sujeto pasivo debe notificar a las autoridades francesas y registrarse para efectos del IVA dentro de los 15 días siguientes al inicio de sus actividades de negocio.

Dentro de los bienes y servicios sujetos a la tasa reducida del 2,1% se encuentran los productos farmacéuticos. Dentro de los bienes y servicios sujetos a la tasa reducida del 5,5% se encuentran los productos alimenticios, así como dentro de los bienes y servicios sujetos a la tasa reducida del 10% se encuentra el alojamiento.

Los bienes y servicios exentos de IVA son: el suelo bajo condiciones específicas, las transacciones financieras, los edificios terminados con cinco años de antigüedad, los seguros, la educación, los servicios relacionados a la salud y el bienestar, así como las apuestas y juegos

En lo que respecta a Brasil, de acuerdo con EY (2016) los impuestos indirectos son estatales y federales, en el ámbito estatal es el Impuesto sobre la circulación de mercancías y servicios (ICMS), en el ámbito federal son el Impuesto sobre Productos Industrializados (IPI), así mismo se cuenta con el Impuestos al Servicio Municipal (ISS), la Contribución para Programas de Integración Social y Formación del Patrimonio Público (PIS-PASEP), y finalmente se tiene la Contribución para el Financiamiento de la Seguridad Social (COFINS)

De manera local son llamados, Imposto sobre circulação de mercadorias e serviços (ICMS); Imposto sobre productos industrializados (IPI); Imposto sobre los serviços (ISS); Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do patrimônio público (PIS-PASEP); Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS).

Dichos impuestos fueron introducidos en los siguientes años: el ICMS en 1989, el IPI en 1964, el ISS en 1968, el PIS-PASEP en 1970 y el COFINS en 1991. Brasil forma parte del bloque comercial Mercosur y su órgano encargado de la fiscalización es el Ministerio de Finanzas.

Las tasas de estos impuestos son para el caso del ICMS oscila del 0% a 35%, en operaciones en el mismo estado; y 4%, 7% o 12% en las operaciones efectuadas a un estado diferente.

Para el IPI oscila del 0% a 365%, de acuerdo con la clasificación que se enlista en la tabla de tarifas del IPI, similar al IEPS en México. Para el ISS oscila del 0% a 5%, esto depende del municipio y el tipo del servicio. Para el PIS-PASEP es un 0.65% para los contribuyentes del sistema acumulativo y 1.65% para los contribuyentes del sistema no acumulativo. Y finalmente para el COFINS es de un 3% para los contribuyentes del sistema acumulativo y un 7.6% para los contribuyentes del sistema no acumulativo.

La periodicidad del cumplimiento de las obligaciones es mensual para el ICMS, ISS, PIS-PASEP y el COFINS, así como mensual y anual para el IPI.

El impuesto asimilable al IVA en el ámbito estatal es el ICMS, los estados fijan el nivel de impuestos, pero el gobierno federal de Brasil puede establecer una tasa específica. Este impuesto se aplica en las siguientes operaciones: el comercio de bienes, la importación de bienes, la oferta de transporte entre estados y entre municipios, el suministro de servicios de comunicaciones, el suministro de electricidad; las exportaciones de bienes manufacturados y materias primas están exentas.

El impuesto asimilable al IVA en el ámbito federal es el IPI, se aplica sobre de productos terminados, los cuales se considera que son bienes producidos como resultado de un proceso industrial, incluso si el proceso es incompleto, parcial o intermediario. Los actos gravados son el envío de productos terminados de un establecimiento industrial en Brasil y el despacho de aduana de los productos terminados de origen extranjero. Éste impuesto contemplan incentivos fiscales si se efectúa una exportación, una venta a una empresa comercial o para una planta en proceso de expansión.

El ISS es un impuesto municipal a las ventas, se aplica sobre actos que no sean gravados por las autoridades estatales con el ICMS, ni por las autoridades federales con el IPI. Derivado de su extensión, la lista de los actos gravados se encuentra en un documento complementario a dicha Ley. Es un impuesto de una sola etapa sin derecho de recuperación del ISS pagado previamente. Por lo que el contribuyente del ISS podría llevar el impuesto pagado como costo del producto.

Los sujetos causantes del ICMS puede ser cualquier persona o entidad legal que, de forma periódica, efectúe el envío o importación de bienes o suministros de servicios de comunicación, así como servicio de transportación interestatal o intermunicipal. Cuenta con su propio padrón de registro. Respecto del IPI, el sujeto del mismo es cualquier persona o entidad legal que lleva a cabo el procesamiento industrial de bienes sobre una base o efectué la importación de bienes. En lo referente al ISS, el sujeto del mismo es cualquier persona o entidad legal que suministra los servicios enlistados en dicha Ley. Para el caso del PIS-PASEP y del COFINS, son contribuyentes las empresas que tiene actividades comerciales. La contribución grava el ingreso bruto de las empresas sobre una base mensual.

Respecto del ICMS las tarifas reducidas se aplican a artículos de primera necesidad, como los alimentos. La tasa del 7% se aplica generalmente los bienes entregados a los contribuyentes de las regiones del norte, noreste y centro oriental de Brasil. La tasa del 12% se aplica a los bienes entregados a los contribuyentes de las regiones sur y sudeste de Brasil. La tasa del 4% se aplica en general a las entregas de bienes importados o producidos

localmente con poco contenido de insumos importados hechos a los contribuyentes residentes en todos los demás estados.

Referente a las tasas del IPI, éstas deben ubicarse de la Tabla de Tarifas del IPI la cual contiene 9,728 clasificaciones diferentes. Como ejemplo, una tasa baja como del 8% se aplica a ciertos productos, como tuberías; una tasa mayor como la del 365% se aplica a productos de lujo; algunos bienes están exentos del IPI.

Finalmente, respecto del ISS la tasa varía entre los 5,564 municipios de Brasil, la tasa usualmente oscila entre el 2% y el 5%. Finalmente, para el PIS-PASEP y el COFINS algunos artículos de primera necesidad como las hortalizas y harina de trigo están gravados a tasa del cero por ciento.

Como puede apreciarse estos países que generan proporciones de recaudación del IVA respecto de su PIB muy superiores a las generadas por México, tienen tasas superiores a la tasa general en México, así como tasas preferenciales superiores al 0%; sin embargo, de acuerdo con el CEFPI (2013) es el alto índice de la actividad económica informal que existe en México el que impide obtener los niveles de recaudación esperados de este impuesto; lo anterior debido a que en un estudio realizado a 30 países entre los que se encuentran Alemania, Australia, Bélgica, Canadá, Chile, Dinamarca, Eslovenia, España, Estonia, Finlandia, Francia, Holanda, Hungría, Inglaterra, Irlanda, Islandia, Israel, Italia, Japón, Luxemburgo, México, Noruega, Nueva Zelanda, Polonia, Portugal, República Checa, República Eslovaca, Suecia, Suiza y Turquía, México ocupó el último lugar en ingresos tributarios de IVA per cápita derivado del alto índice de la actividad económica informal que

existe en México, el cual a su vez es el mayor en este estudio solo después de Estonia y Turquía.

En el presente capítulo se observó que en las políticas fiscales internacionales de los impuestos indirectos relativas a los 116 países mencionados existen alrededor de doce tipos distintos de impuestos al consumo con una gran variedad de tasas, así como de dimensiones en las bases de estos impuestos; sin embargo, dada la configuración de los mismos, no se identificó algún tributo que tenga una configuración como la del impuesto que se propone en la presente investigación.

2.3. Propuesta del Impuesto General al Consumo

En este último capítulo del marco teórico se plantea la propuesta con la cual se intenta dar solución al planteamiento del problema de investigación previamente descrito en el apartado de naturaleza y dimensión del estudio, por lo cual en este tercer capítulo se presenta la propuesta del nuevo impuesto que contribuirá para que el Gobierno Federal obtenga mayores ingresos, sin aumentar la carga fiscal de quienes ya contribuyen con el gasto público de manera proporcional y equitativa de acuerdo con su capacidad de pago.

Mediante el planteamiento del nuevo impuesto se establecerán las bases sobre las cuales se realizará el diseño de la investigación, toda vez que se generará una referencia de la unidad de análisis, de los datos e instrumentación, de la población, de la muestra, así como de la esencia del procedimiento metodológico de análisis que habrán de utilizarse para efectos de refutar la hipótesis nula o en su defecto aprobarla.

Para una mayor claridad en el establecimiento de la propuesta, la misma se conforma por los siguientes apartados: 1) Propuesta del Impuesto General al Consumo, 2) Análisis de puntos relevantes de la Ley del IGC, 3) Consideraciones para la implementación del IGC, y finalmente 4) Reformas requeridas en la legislación fiscal vigente para la adecuada ejecución de la nueva Ley propuesta.

2.3.1. Impuesto General al Consumo

Tal como se mencionó previamente los ingresos federales que se perciben actualmente son insuficientes para sufragar el nivel de gasto social necesario para satisfacer las necesidades de la sociedad mexicana, lo cual adicionalmente contribuye a generar un continuo déficit fiscal y en consecuencia un constante incremento en la deuda pública. Prueba de ello es que al finalizar el ejercicio 2016 la deuda pública ascendió al 36.84% del PIB generado en 2016; adicional a ello, la Federación tienen los Requerimientos Financieros del Sector Público.

Derivado de la falta de recursos para sufragar el nivel de gasto social necesario para satisfacer las necesidades de la sociedad mexicana, es menester generar mayores ingresos federales; sin embargo, como se mencionó previamente, dichos ingresos preferentemente deben ser no petroleros dada la volatilidad de los precios de dicho bien.

Por consiguiente, la propuesta que se plantea consiste en un nuevo impuesto federal que ayude a dichos fines y que, derivado de su esencia y estructura, pueda perdurar en el tiempo, incremente significativamente los ingresos tributarios, no represente una carga tributaria adicional a quienes ya contribuyen al gasto público proporcional y equitativamente de acuerdo con su capacidad de pago, y que los costos de administración del mismo para la Federación sean relativamente bajo generando así un beneficio neto significativo.

Para una mayor claridad en el establecimiento de la presente propuesta del nuevo impuesto federal, éste apartado a su vez se dividirá en las siguientes secciones: 1) Esencia y sensibilización del impuesto propuesto, 2) Estructura de la Ley del Impuesto General al Consumo, y 3) Ley del Impuesto General al Consumo.

2.3.1.1. Esencia y sensibilización del impuesto propuesto

De acuerdo con los estudios sobre la evasión fiscal realizados por las instituciones académicas de prestigio en el país, a solicitud del Servicio de Administración Tributaria, mencionados en los antecedentes de la presente investigación, para el ejercicio fiscal de 2012 la tasa de evasión fiscal en el impuesto sobre la renta para las personas morales fue del 31.40%, en el mismo impuesto pero en el caso de personas físicas con actividad empresarial fue del 83.44%, en las personas físicas con ingresos por arrendamiento de bienes inmuebles fue del 85.65% y del 15.50% para quienes perciben ingresos por salarios.

Al respecto, del universo de contribuyentes registrados ante el SAT a 2016, solamente el 3.15% corresponde a personas morales, el 39.5% a personas físicas con ingresos distintos a sueldos y salarios para efectos del ISR y el 57.3% a personas físicas con ingresos por sueldos y salarios para efectos del ISR; adicionalmente, de acuerdo con el INEGI el valor de la economía informal representó para el ejercicio 2015 el 23.6% del Producto Interno Bruto.

Dado lo anterior, una nueva contribución debe estar diseñada para poder realizar una recaudación efectiva en los actores de la economía informal, así como de los contribuyentes que efectúan actos de evasión fiscal. Para ello, de acuerdo con la OCDE (2010), los impuestos indirectos pueden ayudar a reducir significativamente dichos niveles de evasión fiscal tanto de quienes se encuentran empadronados en el Registro Federal de Contribuyentes, como de quienes no; sin embargo, la regresividad de dichos impuestos impacta significativamente a quienes ya contribuyen con el gasto público de manera proporcional y equitativa de acuerdo con su capacidad de pago, es decir, un incremento en los impuestos indirectos aumentaría la

recaudación de ingresos tributarios, pero a la vez incrementaría la carga fiscal de quienes ya contribuyen de manera proporcional y equitativa de acuerdo con su capacidad de pago.

Es importante mencionar que en el artículo 31 constitucional no se hace distinción entre si la contribución proporcional y equitativa, debe ser por medio de impuestos directos o indirectos, toda vez que esta última solo es una clasificación para el entendimiento de los mismos. Por ello, quienes ya contribuyen de manera proporcional y equitativa de acuerdo con su capacidad de pago, pueden verse fuertemente afectados por un incremento en las tasas o en la base de los impuestos indirectos, derivado de la intención de incrementar la recaudación de dichos impuestos sobre la economía informal o sobre de quienes realizan actos de evasión fiscal.

Por lo cual, el impuesto que se propone busca incrementar los insuficientes ingresos federales para sufragar el gasto público, sin aumentar la carga fiscal de quienes ya contribuyen con el gasto público de manera proporcional y equitativa de acuerdo con su capacidad de pago.

El impuesto que se propone se denomina Impuesto General al Consumo, consiste en un impuesto que de acuerdo con su causación puede considerarse como un impuesto indirecto; sin embargo, de acuerdo con su entero tiene un impacto directo sobre los impuestos directos, particularmente, el Impuesto Sobre la Renta; y que para su funcionamiento es indispensable la utilización de las nuevas herramientas tecnológicas que en años recientes ha venido implementado el Servicio de Administración Tributaria, particularmente el Comprobante Fiscal Digital por Internet.

Se considera que quien tiene la capacidad de consumir, al mismo tiempo tiene capacidad para contribuir con el gasto público, por lo que un impuesto al consumo de base amplia podría ayudar significativamente a incrementar los insuficientes ingresos tributarios para sufragar el gasto público. Por supuesto, en dicho impuesto se debe contemplar el evitar incrementar la carga tributaria de quienes ya contribuyen de manera proporcional y equitativa de acuerdo con su capacidad de pago.

Ahora bien, en la Ley del Impuesto sobre la Renta, se realiza un claro distingo entre la forma en la que tributan los diferentes sujetos de dicho impuesto, como si se tratara de impuestos diferentes; verbigracia, el reconocimiento del ingreso con base en lo devengado para las personas morales y con base en flujo para las personas físicas, la aplicación de una tasa sobre la base de las personas morales y de una tarifa sobre la base de las personas físicas, la determinación de la base en los pagos provisionales de las personas morales por medio de la aplicación de un coeficiente sobre los ingresos nominales y en el caso de las personas físicas por medio de su utilidad fiscal; a su vez dentro de la forma de tributación de las personas físicas hay distinciones entre la realizada a los ingresos por sueldos y salarios y la de todos los otros ingresos distintos a sueldos y salarios. Resulta menester precisar que esta forma de tributar para los distintos sujetos del Impuesto Sobre la Renta, es considerada perfectamente constitucional por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, sin importar que existan diferencias significativas entre las distintas tasas efectivas que podrían suscitarse, a continuación, se presenta un pequeño comparativo entre las tasas efectivas de distintos sujetos del Impuesto Sobre la Renta. Se ejemplifica con el siguiente comparativo.

Tabla 16 - Comparativo de tasas efectivas de ISR

	Persona Física Sueldos y Salarios	Persona Física Actividad Profesional	Persona Moral
Ingreso	90,000	90,000	90,000
Gastos	60,000	60,000	60,000
Cantidad que podría ahorrarse	30,000	30,000	30,000
Base Gravable	90,000	30,000	30,000
Tasa (tarifa proporcional)	26.67%	18.33%	30.00%
Impuesto	24,004	5,498	9,000
Cantidad neta que podría ahorrarse	5,996	24,502	21,000
% impuestos s/ingresos	26.67%	6.11%	10.00%
% impuestos s/cantidad que podría ahorrarse	80.01%	18.33%	30.00%

Cifras en pesos

Fuente: Elaboración propia con referencia en la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Como puede apreciarse, quienes resultarían mayormente afectadas con un incremento adicional en las tasas o en la base de los impuestos indirectos, serían sin duda alguna las personas físicas con ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado para efectos de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Derivado de lo anterior, la Ley del Impuesto General al Consumo que se propone igualmente distingue entre las formas de tributar de los distintos sujetos del impuesto, entre ellas pueden mencionarse las establecidas en el Título II, Capítulos I y II De las personas físicas con ingresos por sueldos y salarios y De las personas físicas con ingresos distintos a sueldos y salarios, respectivamente, así como la comprendida en el Título III De las personas morales.

A continuación, se describirá la esencia del impuesto, comenzando por sus generalidades y posteriormente la forma de tributar para cada uno de los distintos sujetos del impuesto.

El Impuesto General al Consumo grava los actos o actividades realizados dentro del territorio nacional, correspondientes a la enajenación de bienes, la prestación de servicios independientes, el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes, así como la importación de bienes o servicios. Al ser propuesto como un impuesto de base amplia, no se contemplan exenciones en alimentos ni en medicinas, por consiguiente, no se contemplan exenciones para la base de dicho impuesto, es decir, si lo primordial para la subsistencia del ser humano como los alimentos y medicinas, no se encuentra exentos, no tiene por qué exentarse ningún otro acto o actividad, incluidos los comprendidos en la canasta básica²². Esto último, de acuerdo con la observación de la OCDE (2010) de que en México se tiene una falsa percepción de que la tasa preferencial del 0% y las exenciones son formas de reducir la desigualdad; sin embargo, las familias con mayores recursos son las que más se benefician con esta ideología, pues son las que por lo general consumen una mayor cantidad de bienes; ya que existen otras formas de generar mejores beneficios sociales con los ingresos fiscales que se recauden. Es importante precisar que no se causará el impuesto en la exportación de bienes, prestación de servicios o el uso o goce temporal de bienes, siempre que sean aprovechados en su totalidad en el extranjero.

²² Es un conjunto de 82 productos determinados con base en la Encuesta Nacional de Ingresos y Gastos de los Hogares (ENIGH), por el Instituto Nacional de Geografía e Informática (INEGI), clasificados en 8 grupos por objeto del gasto, entre ellos: aceite, arroz, huevo, leche, cine, cerveza, focos, gas, gasolina, medicamentos, transporte, televisores, pilas, telefonía.

La tasa propuesta del impuesto es del 3%, la cual se aplica sobre el valor de los actos o actividades objetos del impuesto, la razón de ser de la tasa propuesta radica en la combinación del impacto que se causará en los distintos sujetos del impuesto, los cuales como se comentaba previamente tributarán de manera distinta en el impuesto propuesto.

Resulta esencial mencionar que de acuerdo con el Instituto Nacional de Investigaciones Forestales, Agrícolas y Pecuarias (INIFAP,2011) en Mexico el 80% de los principales productos agropecuarios presenta un coeficiente de elasticidad menor a la unidad en valores absolutos, lo cual indica que la demanda de los mismos es inelástica y por lo tanto las variaciones en los precios de dichos productos generan un efecto relativamente mínimo en la cantidad de la demanda de los mismos. Respecto del 20% restante, entre los productos sobre los cuales se determinó una demanda elástica se encuentran el ajo, el garbanzo y la cebada.

Un breve ejemplo del impacto financiero que originaría este impuesto es el siguiente, suponiendo que se compren alimentos de los incluidos en la canasta básica con un valor de \$100, el impuesto que se causaría sería de \$3, dando un total a pagar de \$103.

Tabla 17 – Impacto del IGC en alimentos de la canasta básica

Consumo	\$ 100.00
(+) Impuesto General al Consumo	3.00
(=) Total a pagar	\$ 103.00

Fuente: Elaboración propia con referencia en la propuesta de la Ley del Impuesto General al Consumo.

Como puede apreciarse, en este caso el impacto financiero que se genera es tan solo de \$3.00 adicionales, lo cual dado la inelasticidad de los mismo de acuerdo con el INIFAP (2011), el efecto generado en la cantidad de la demanda de los mismos sería relativamente mínimo. Así mismo, resulta importante mencionar que de acuerdo con los precios de mercado, el precio de algunas frutas y vegetales pertenecientes a la canasta básica varía constantemente, por lo que un incremento del 3% en el importe total a pagar a lo sumo generaría un efecto relativamente mínimo en la demanda de dichos bienes, lo anterior sin considerar el efecto del reintegro del IGC.

Ahora bien, es necesario precisar que el Impuesto al Valor Agregado no forma parte de la base para determinar el Impuesto General al Consumo y viceversa, por lo que sería necesaria una modificación a la Ley del Impuesto al Valor Agregado para estos efectos, toda vez que de acuerdo con lo establecido en los artículos 12, 18, 23 y 27 de dicha Ley se considera que forma parte de la base del IVA, los impuestos o contribuciones que se causen con motivo de la realización del acto o la actividad en cuestión.

En lo que respecta al Impuesto Especial sobre Producción y Servicios también resulta necesario efectuar una modificación a la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, para efectos de excluir el impuesto general al consumo de la determinación de las tasas y cuotas del IEPS por la enajenación de gasolina o diesel, así como de excluir el impuesto general al consumo de la base del IEPS en la importación de bienes de acuerdo con lo establecido en los artículos 2-A y 14, respectivamente, de la mencionada Ley.

El impuesto se va a trasladar de forma expresa y por separado a quienes adquieran los bienes, reciban los servicios o usen o gocen temporalmente los bienes objetos del impuesto, la traslación del mismo consiste en un cargo que debe registrarse en el comprobante fiscal se haya o no realizado el cobro del acto o actividad, es decir, el traslado se realiza con independencia de si el acto fue o no efectivamente cobrado. Por su parte, el pago del impuesto que se hubiese trasladado y se encuentre efectivamente cobrado, una vez disminuido en su caso con el acreditamiento o retenciones correspondientes, se efectuará dentro de los primeros 17 días del mes inmediato siguiente al que se efectuó y cobró el traslado, esto último para el caso de personas físicas que para efectos del impuesto sobre la renta reciban ingresos distintos a sueldos y salarios.

Así mismo, se realizarán retenciones del impuesto en los siguientes casos: 1) cuando las personas morales reciban servicios profesionales independientes o el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes de personas físicas, adquieran desperdicios, reciban servicios de autotransporte terrestre de bienes, servicios prestados por comisionistas o servicios de subcontratación de personal; 2) sean personas físicas o morales que reciban servicios, adquieran bienes tangibles o intangibles, o los usen o gocen temporalmente de residentes en el extranjero sin establecimiento permanente en el país; y 3) las instituciones de crédito que adquieran bienes mediante dación en pago o adjudicación judicial o fiduciaria.

Las retenciones para personas físicas y morales se realizarán en los momentos en los que se establece en la Ley propuesta. No se prevé que el Ejecutivo Federal pueda autorizar retenciones menores, por lo que el impuesto será retenido en su totalidad. Se consideran incluidos para efectos de estas retenciones los actos o actividades que se realicen con los

contribuyentes del Régimen de Incorporación Fiscal para efectos de la Ley del Impuesto Sobre la Renta. El impuesto retenido deberá enterarse dentro de los primeros 17 días del mes inmediato siguiente a aquel en que se efectuó la retención.

Las contraprestaciones se consideran efectivamente cobradas cuando se reciben en efectivo, en bienes o en servicios, aun y cuando corresponda a anticipos o cualquier otro medio de pago, inclusive cuando el interés del acreedor quede satisfecho. Así mismo, se consideran efectivamente pagadas en el momento en el que el cheque o algún otro título de crédito hayan sido efectivamente pagados. Se contempla una opción para considerar que la contraprestación y el Impuesto General al Consumo que se amparan en documentos que se cobren mediante factoraje financiero, se consideren percibidos hasta que se cobren dichos documentos.

Cuando el contribuyente reciba la devolución de los bienes enajenados, otorgue descuentos o devuelva anticipos recibidos con motivo de la realización de actividades objeto de la Ley propuesta, podrá disminuir dicho efecto en la siguiente declaración de pago a la que corresponda. Por otro lado, la contraparte deberá ajustar del mismo modo los efectos de dicha operación sobre el valor de los actos o actividades por lo que haya pagado el impuesto en el mes en el que se efectuó la devolución o descuento. Lo mismo sucederá en el caso de que en la operación de origen se hayan efectuado retenciones, el efecto de estas deberá aplicarse en la declaración del mes en el que correspondan las devoluciones.

En el caso de la Federación, los Estados, los Municipios, los organismos descentralizados, las instituciones y asociaciones de beneficencia privada, las sociedades cooperativas o

cualquiera otra persona moral, que conforme a otras leyes o decretos no causen impuestos federales o estén exentos de ellos, si deben aceptar la traslación del Impuesto General al Consumo, y en caso de que efectúen las retenciones del mismo, deberán enterarlas en los mismos plazos que para estos efectos se establezcan, es decir, dentro de los primeros 17 días del mes siguiente a que se efectuó la retención.

Por supuesto se contempla la figura del acreditamiento, el cual consiste en restar el Impuesto General al Consumo que haya sido efectivamente pagado por la realización de los actos o actividades previstos, incluyendo la importación, del impuesto que en su caso hubiese trasladado el contribuyente, el derecho del acreditamiento es personal y únicamente bajo ciertos supuestos podría ser transmitido.

Entre los requisitos que debe reunir el Impuesto General al Consumo para que sea acreditable, se encuentra el de que los actos o actividades que originaron dicho impuesto sean estrictamente indispensables para las actividades de la empresa y que a su vez sean deducibles para efectos de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, que el impuesto se encuentre efectivamente pagado, así como que haya sido trasladado expresamente y por separado.

Referente a los actos o actividades objeto de la Ley propuesta, por enajenación debe entenderse lo comprendido en el artículo 14 del Código Fiscal de la Federación, así como el faltante de inventarios; las herencias o donaciones no deben considerarse como enajenaciones, excepto en ciertos casos. Para considerarse que la enajenación se efectuó en territorio nacional, el bien debe encontrarse en el mismo cuando se efectúe el envío del bien, entre otros casos. La base para la determinación del impuesto será el valor del precio o la

contraprestación, así como las cantidades que adicionalmente se carguen o cobren, entre ellas derechos, intereses e impuestos, excepto el Impuesto al Valor Agregado. Finalmente se considera que la enajenación se efectúa para las personas físicas cuando las contraprestaciones efectivamente se cobren y en el caso de las personas morales cuando se expida el comprobante fiscal, se envíe el bien o se cobre o sea exigible total o parcialmente la contraprestación.

En el caso de servicios independientes, debe entenderse por los mismo, la prestación de obligaciones de hacer en favor de otra persona, el transporte de personas o bienes, el seguro y afianzamiento, la mediación, el mandato, la comisión, la asistencia técnica, la obligación de dar, de no hacer o permitir en beneficio de otra persona, entre otros; los que se brindan de manera subordinada mediante el pago de una remuneración no deben considerarse como prestación de servicios independientes. Para considerarse que la prestación de dichos servicios se efectuó en territorio nacional, el mismo debe llevarse a cabo total o parcialmente por un residente en el país. Como base para la determinación del impuesto será el valor del precio o la contraprestación, así como las cantidades que adicionalmente se carguen o cobren, entre ellas derechos, intereses e impuestos, excepto el Impuesto al Valor Agregado. Finalmente se considera que se tiene la obligación de realizar el pago del impuesto para las personas físicas en el momento en que la contraprestación se cobre efectivamente y en el caso de las personas morales cuando se expida el comprobante fiscal, se realice la prestación del servicio o se cobre o sea exigible total o parcialmente la contraprestación.

Por otra parte, el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes debe entenderse como el acto por el que una persona permite a otra usar o gozar temporalmente de un bien tangible o

intangible a cambio de una contraprestación. Se considera que el otorgamiento del uso o goce temporal se efectuó en territorio nacional, cuando en éste se encuentre o provenga el bien que será objeto del uso o goce. Como base para la determinación del impuesto será el valor del precio o la contraprestación, así como las cantidades que adicionalmente se carguen o cobren, entre ellas derechos, intereses e impuestos, excepto el Impuesto al Valor Agregado. Finalmente se considera que se tiene la obligación de realizar el pago del impuesto para las personas físicas en el momento en que la contraprestación se cobre efectivamente y en el caso de las personas morales cuando se expida el comprobante fiscal, sean exigibles las contraprestaciones o se cobre o sea exigible total o parcialmente la contraprestación.

Para efectos del acto de importación, se considera que éste se efectúa cuando se introducen bienes al país, se efectúa el uso o goce temporal de bienes tangibles e intangibles en territorio nacional cuya entrega material se efectuó en el extranjero, se adquieren por residentes en el país bienes intangibles enajenados por personas no residentes en el mismo, así como el aprovechamiento en territorio nacional de servicios prestados por personas no residentes en el país. Se considera que la importación efectivamente se da en el momento en que se presenta el pedimento de conformidad con la legislación aduanera, cuando la importación temporal se convierte en definitiva, cuando efectivamente se paguen las contraprestaciones, así como cuando se aprovechen en territorio nacional los servicios prestados por residentes en el extranjero. Como base para la determinación del impuesto será el valor que se utilice para los fines del Impuesto General de Importación, así como las cantidades que adicionalmente se carguen o cobren, entre ellas derechos, intereses e impuestos, excepto el Impuesto al Valor Agregado. Finalmente se considera que se tiene la obligación de realizar el pago del impuesto

cuando se realice la importación y se hará conjuntamente con el Impuesto General de Importación.

Al efectuarse actos accidentales por los que se debe pagar el impuesto, este se deberá entrar dentro de los 15 días siguientes a aquel en el que se obtenga la contraprestación, sin que pueda efectuarse contra este acreditamiento o disminución alguna. Al efectuarse la enajenación de bienes inmuebles, serán los fedatarios públicos quienes calculen el impuesto bajo su responsabilidad y lo enterarán en los 15 días siguientes a la fecha de la firma de la escritura pública.

Finalmente, en el caso del impuesto pagado por extranjeros con calidad de turistas que vayan a retornar al extranjero por vía aérea o marítima, estos podrán obtener la devolución del impuesto siempre y cuando reúnan ciertos requisitos, entre ellos: contar con el comprobante fiscal que cumpla los requisitos correspondientes, así como que el valor de las compras realizadas sea como mínimo \$1,750.

Hasta este punto solo se han mencionado las generalidades del impuesto, en el texto de la Ley propuesta se encuentran ubicadas en el Título I, el cual comprende de los artículos 1 al 12; sin embargo, la esencia del impuesto radica en los Títulos II y III, la cual se comenta a continuación.

Como se mencionó previamente lo que se busca con este impuesto es poder incrementar los ingresos tributarios para la federación sin que esto implique un incremento en la carga fiscal

de quienes ya contribuyen con el gasto público de manera proporcional y equitativa de acuerdo con su capacidad de pago.

Para ello comenzaremos con los contribuyentes que perciben ingresos por sueldos y salarios para efectos de la Ley del Impuesto Sobre la Renta y contribuyen al gasto público mediante la retención que por concepto de dicho impuesto directo se les efectúa, así mismo ellos también contribuyen con los impuestos indirectos pues son considerados como el consumidor final. Un incremento adicional en las tasas o en la base de los impuestos indirectos impactaría significativamente a estas personas físicas que ya efectúan su contribución.

En esencia, el impuesto y la mecánica del mismo para las personas físicas que perciben ingresos por sueldos y salarios para efectos del Impuesto Sobre la Renta, consiste en que cuando dichas personas realizan algún consumo o algún acto o actividad objeto de la IGC propuesto, el impuesto se les trasladará efectivamente en el momento en el que efectúen el pago, tal como sucede con otros impuestos indirectos que les son trasladados al realizar los actos o actividades que son objeto de los mismos; sin embargo, para evitar generar una carga fiscal adicional, este Impuesto General al Consumo podrá ser acreditado contra la retención del Impuesto Sobre la Renta que se les habrá de efectuar en los pagos por sueldos y salarios que habrán de recibir en el mes siguiente al que se efectuó el consumo, algo similar a lo que sucede con la aplicación del subsidio para el empleo establecido en el Artículo Décimo del Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto al Valor Agregado; de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios; de la Ley Federal de Derechos, se expide a Ley del Impuesto sobre la Renta, y se abrogan la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, y la Ley del Impuesto a los Depósitos en

Efectivo, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 11 de diciembre de 2013, en vigor a partir del 1° de enero de 2014, con el cual una vez determinado el impuesto a retener éste se disminuye por el importe del subsidio para el empleo que les corresponda.

De acuerdo con el Código Fiscal de la Federación, en el artículo 29 se establece que cuando las leyes fiscales establezcan la obligación de expedir comprobantes fiscales por los actos o actividades que realicen, por los ingresos que perciban o por las retenciones de contribuciones que efectúen, los contribuyentes deberán emitirlos mediante documentos digitales a través de la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria. Así mismo, se establece que quienes adquieran bienes, disfruten de su uso o goce temporal, reciban servicios o aquéllas a las que les hubieren retenido contribuciones tienen la obligación de solicitar el Comprobante Fiscal Digital por Internet respectivo.

Si bien es cierto, que aunque la regla 2.7.1.24 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2017 permite emitir un solo CFDI diario, semanal o mensual para quienes realizan operaciones con el público en general, también lo es que de acuerdo con el Código Fiscal de la Federación se tiene la obligación de solicitar el comprobante fiscal con independencia de la mencionada regla. Por ello, los contribuyentes que quisieran acreditar el impuesto general al consumo contra la retención que se les hará del Impuesto Sobre la Renta, deberán invariablemente proporcionar su Registro Federal de Contribuyente, incluyendo su homoclave²³, y solicitar el CFDI correspondiente en donde se traslade el impuesto expresamente y que conste por separado.

²³ Se refiere a los últimos tres dígitos del RFC, el RFC tiene 12 dígitos en el caso de personas morales y de 13 dígitos en el caso de personas físicas.

Ahora bien, algunas empresas tienen la práctica de no emitir directamente el CFDI aunque el cliente lo haya solicitado ya que ponen a disposición de los mismos páginas de Internet en donde el cliente puede emitir su propio CFDI, lo cual es una práctica indebida de acuerdo con lo establecido en el Criterio No Vinculativo 01/CFF/NV del anexo 3 de la Resolución Miscelánea Fiscal para el ejercicio 2017. En el cual se señala que se considera una práctica indebida y que el emisor del CFDI no cumple con su obligación de expedirlo el mismo toda vez que traslada al receptor del CFDI la obligación de recopilar los datos y posteriormente realizar su emisión; sin embargo, finalmente al ser emitidos dichos CFDI ya sea por el emisor o por el cliente del mismo, éste último estará en posibilidad de realizar su acreditamiento.

Derivado de que la certificación de los CFDI y la incorporación del sello digital del SAT en los mismo se realiza en tiempo real, una vez que el CFDI es emitido por el contribuyente, este puede ser consultado por el receptor del mismo en la página de internet del SAT, en la aplicación del Servicio Gratuito de Generación de Factura Electrónica ofrecido por el SAT que se encuentra en la dirección electrónica <https://portalcfdi.facturaelectronica.sat.gob.mx>, derivado de lo anterior, el Servicio de Administración Tributaria puede adecuar sus bases de datos para que el patrón pueda generar en cualquier momento el reporte necesario en el que se detalle el total del Impuesto General al Consumo efectivamente pagado por el empleado que recibe ingresos por sueldos y salarios en un mes determinado, y poder acreditarlo así contra el Impuesto Sobre la Renta que debe retenerse durante los pagos que se realicen por concepto de sueldos y salarios durante el siguiente mes.

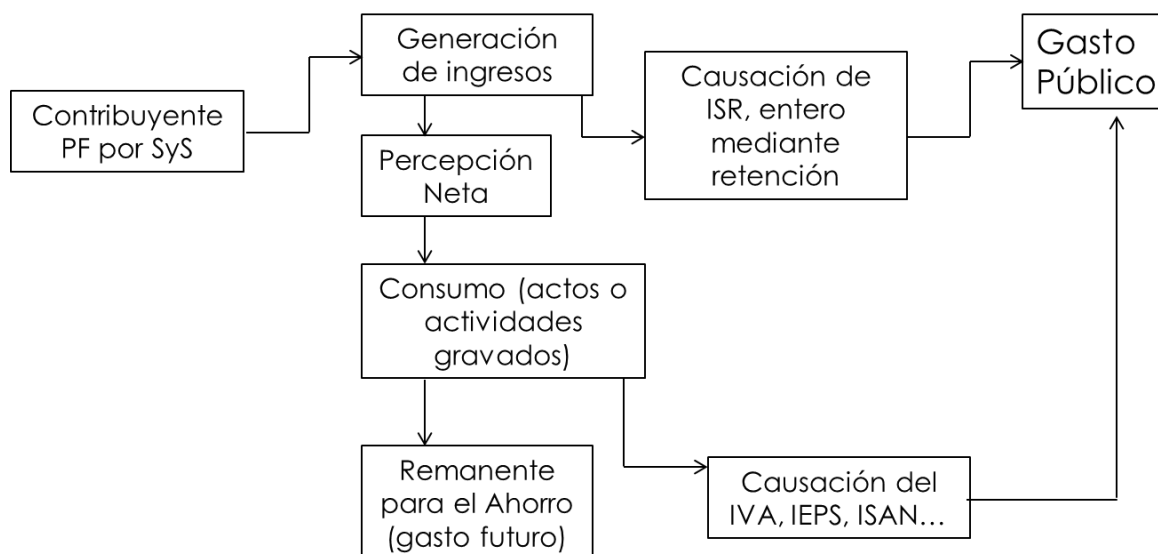
El Impuesto General al Consumo al igual que el Impuesto Sobre la Renta se causa de manera anual y contra el Impuesto Sobre la Renta que se cause en el ejercicio se acreditaría el Impuesto General al Consumo pagado durante el ejercicio, tal como se habría hecho en las retenciones mensuales del Impuesto Sobre la Renta. En caso de que el Impuesto General al Consumo exceda del ISR causado, se considera como impuesto del ejercicio el ISR hasta por el importe que éste se generó y el resto se considera el Impuesto General al Consumo del ejercicio, del cual no se generaría un saldo a favor, toda vez que como se pudo efectuar un consumo que generase dicho impuesto, se tiene la capacidad de pago para efectuar y soportar dicha contribución. Resulta menester señalar que los contribuyentes que perciben mensualmente el salario mínimo generan un ISR a cargo superior al IGC que generaría al utilizar el total de su ingreso en actos gravados para éste último, por lo cual su carga fiscal no se vería incrementada.

De esta manera, aunque el Gobierno Federal se financia por el plazo máximo de un mes con el Impuesto General al Consumo pagado por el contribuyente con ingresos por sueldos y salarios, en éste último no se ve aumentada su carga fiscal puesto que el Impuesto General al Consumo que ya pagaron se le acredita contra el impuesto sobre la renta que se le habría de retener, evitando así la concurrencia impositiva y un impacto negativo en su carga fiscal. Es importante mencionar que el financiamiento que el Gobierno Federal se realiza con el Impuesto Sobre la Renta es de un año completo, por el efecto de los pagos provisionales o de la retención del ISR en el caso de los sueldos y salarios.

En las siguientes figuras se muestra el esquema actual de tributación de las personas físicas con ingresos por sueldos y salarios para efectos del Impuesto Sobre la Renta, así como el

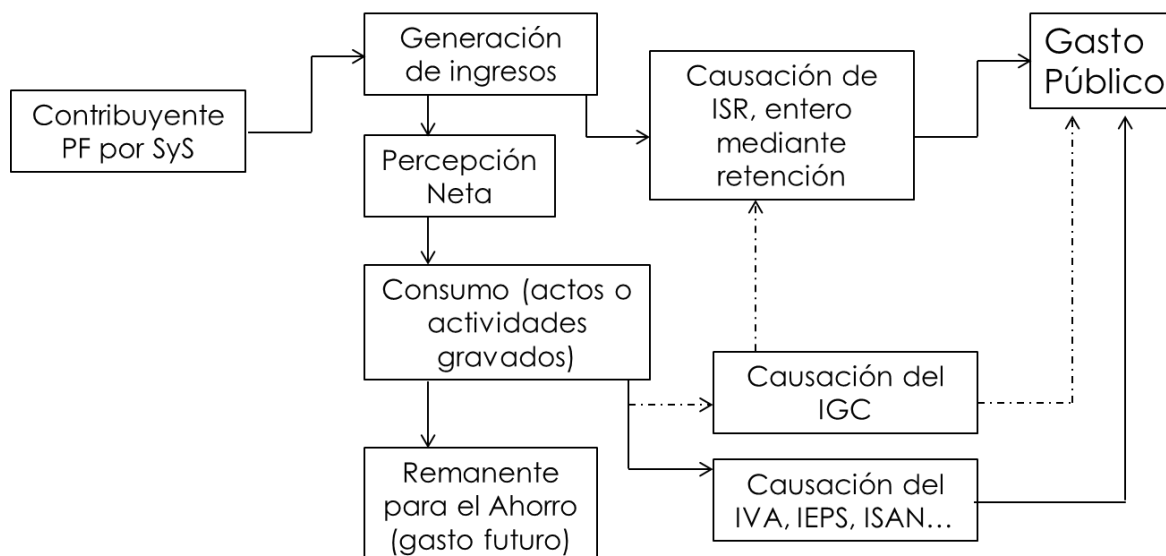
esquema de tributación de dichos contribuyentes una vez implementado el Impuesto General al Consumo.

Figura 3 - Esquema de tributación actual PF por SyS



Fuente: Elaboración propia

Figura 4 - Esquema de tributación para PF por SyS incluyendo el IGC



Fuente: Elaboración propia

En lo que respecta al capítulo II del título II de la Ley del Impuesto General al Consumo que se propone, se contempla a las personas físicas que perciben ingresos para efectos de la Ley del Impuesto sobre la Renta distintos a los de sueldos y salarios, es decir, de los capítulos II al IX del título IV de ésta última Ley. Este tipo de contribuyentes también podrán acreditar el impuesto general al consumo efectivamente pagado contra el impuesto sobre la renta que causen tanto en pagos provisionales y definitivos como en el impuesto del ejercicio, bajo la misma mecánica, con la diferencia de que serán ellos mismos y no el patrón quien debe consultar en el portal del SAT el informe sobre el Impuesto General al Consumo efectivamente pagado durante el periodo correspondiente al que vayan a realizar sus pagos provisionales o a enterar el impuesto del ejercicio.

Sin embargo, estos contribuyentes tienen otra particularidad, y es que ellos también deben trasladar y cobrar el Impuesto General al Consumo por los actos o actividades que realicen y se encuentren sujetos al mismo, e inclusive son sujetos de retención de dicho impuesto en su totalidad. Por lo cual, quienes efectúen y cobren el traslado del impuesto lo deberán enterar dentro de los primeros 17 días del mes siguiente a que se efectuó el traslado, pudiendo acreditar en su caso el Impuesto General al Consumo que se les hubiere retenido, así como el impuesto general al consumo que ellos mismos hubiesen pagado. Empero, si el Impuesto General al Consumo efectivamente pagado ya fue acreditado contra el Impuesto General al Consumo efectivamente cobrado, ya no podrá ser acreditado contra el Impuesto Sobre la Renta causado en el periodo en cuestión. Algo similar a lo que sucede con algunos impuestos indirectos que una vez que son acreditados contra el mismo impuesto a cargo, ya no pueden ser solicitados en devolución o compensados.

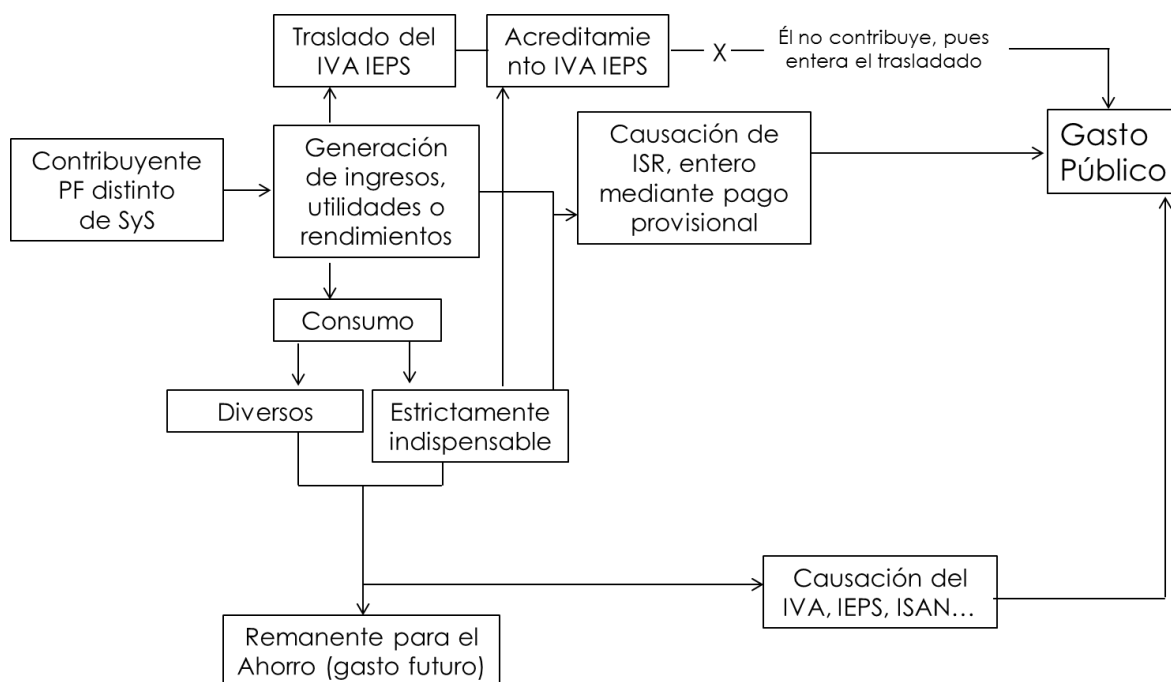
Cuando se obtienen ingresos provenientes de más de un capítulo del Título IV de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, el acreditamiento del Impuesto General al Consumo procederá hasta agotarse en el orden en el que se encuentran establecidos dichos capítulos en la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Así mismo los contribuyentes del capítulo II del título II de la Ley del Impuesto General al Consumo que se propone, que hayan efectuado a su vez retenciones del Impuesto General al Consumo, deberán enterarlas dentro de los primeros 17 días del mes siguiente de aquel en el que se efectuó la retención.

En el caso de los contribuyentes que tributan en la sección II del capítulo II del título IV de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, es decir, los contribuyentes del Régimen de Incorporación Fiscal, mientras permanezcan en dicho régimen podrán realizar el entero del impuesto trasladado y efectivamente cobra, así como de las retenciones del Impuesto General al Consumo que hayan efectuado, de forma bimestral, con las limitaciones previamente comentadas.

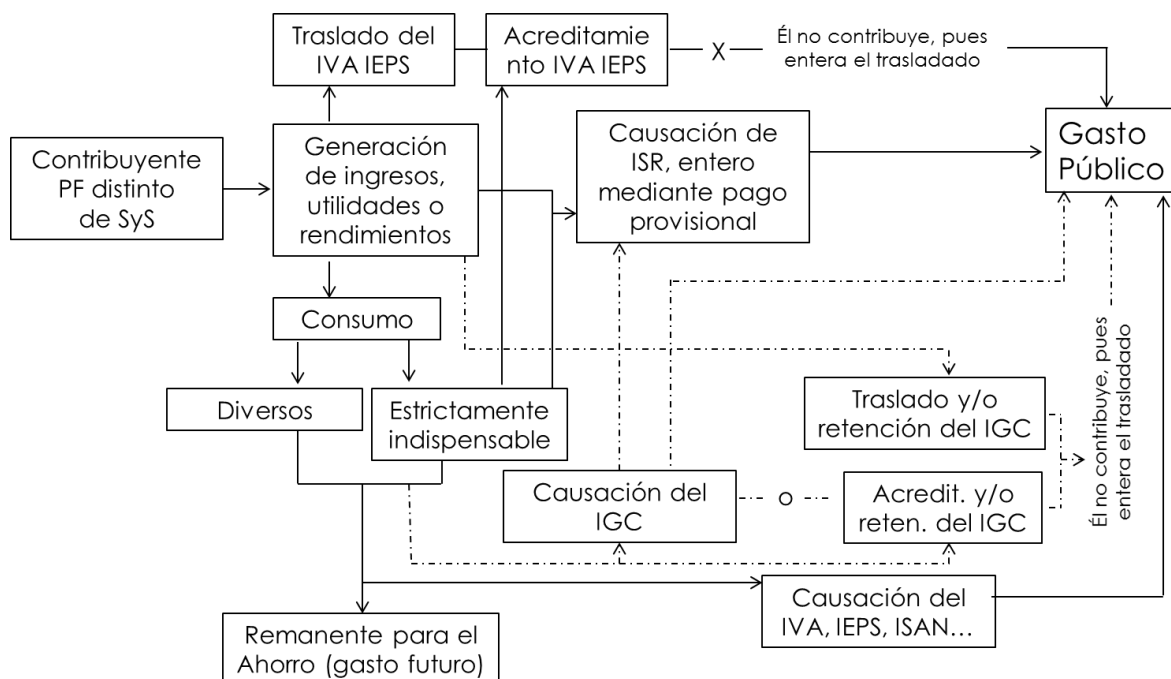
En las siguientes figuras se muestra el esquema actual de tributación de las personas físicas con ingresos distintos a sueldos y salarios para efectos del Impuesto Sobre la Renta, así como el esquema de tributación de dichos contribuyentes una vez implementado el Impuesto General al Consumo.

Figura 5 - Esquema de tributación actual PF distintas de SyS



Fuente: Elaboración propia

Figura 6 - Esquema de tributación para PF distintas de SyS incluyendo el IGC



Fuente: Elaboración propia

En seguida se abordará lo correspondiente a las personas morales, se comenzará por precisar que para efectos de la Ley que se propone las personas morales residentes en territorio nacional podrán optar porque no se les traslade el impuesto en cada uno de los actos o actividades que realicen. Al respecto es importante precisar que esta opción no debe generar ningún contratiempo en la operacionalización del impuesto; un simple ejemplo es cuando se acude a una tienda de autoservicio y al finalizar la compra el empleado de la tienda pregunta si se desea efectuar el redondeo, con independencia de la respuesta del cliente la acción del empleado simplemente será seleccionar una opción en el sistema informático donde se acepta que se efectúe o no el redondo y el importe a pagar final variará dependiendo de dicha decisión; así mismo cuando se realizan compras por internet el cliente puede seleccionar la forma de pago, o si el producto se lleva a su domicilio o a algún otro destino, solamente se efectúa una simple elección que influye en el importe final a pagar, es decir, al analizarse la operacionalización del impuesto propuesto no debiese considerarse como una limitante en su funcionamiento la elección de aceptar o no el traslado del impuesto, pues los avances en los sistemas tecnológicos ha permitido ir revolucionando los métodos de recaudación de los tributos, y finalmente el impuesto se habrá de recaudar correctamente mediante la realización de los pagos provisionales correspondientes.

El Impuesto General al Consumo para las personas morales al igual que en el caso de las personas físicas, así como el Impuesto Sobre la Renta se determina de manera anual, se determina multiplicando la tasa previamente comentada por el total de los actos o actividades objeto de la Ley propuesta realizados en el ejercicio; particularmente para las personas

morales esto es con independencia de si dichos actos o actividades se encuentran efectivamente pagados o pendientes de pago.

Sin embargo, de manera mensual se deberán realizar pagos provisionales, los cuales se determinarán multiplicando la tasa previamente mencionada por el total de actos o actividades objeto de esta Ley en el periodo comprendido desde el inicio del ejercicio y hasta el último día del mes al que corresponde el pago provisional, al igual que en el impuesto anual, esto será con independencia de si se encuentran efectivamente pagados o pendientes de pago.

Para la determinación del total de los actos o actividades, tanto para el impuesto del ejercicio, como para los pagos provisionales, los contribuyentes podrán utilizar el informe que se podrá generar de la página de Internet del SAT, tal como en el caso de las personas físicas comentado previamente.

Por ello resulta indistinto si las personas morales aceptan o no que se les traslade el impuesto toda vez que finalmente lo habrán de enterar mediante la presentación de los pagos provisionales. Los contribuyentes que acepten que se les traslade el impuesto y este se encuentre efectivamente pagado, podrán acreditar el impuesto general al consumo que se les haya trasladado y se encuentre efectivamente pagado, contra el Impuesto General al Consumo que les resulte en el pago provisional. Del mismo modo, podrán acreditar el Impuesto General al Consumo enterado mediante pagos provisionales contra los pagos provisionales del Impuesto Sobre la Renta generados en el mismo periodo; así como el

Impuesto General al Consumo del ejercicio efectivamente pagado contra el Impuesto Sobre la Renta del ejercicio.

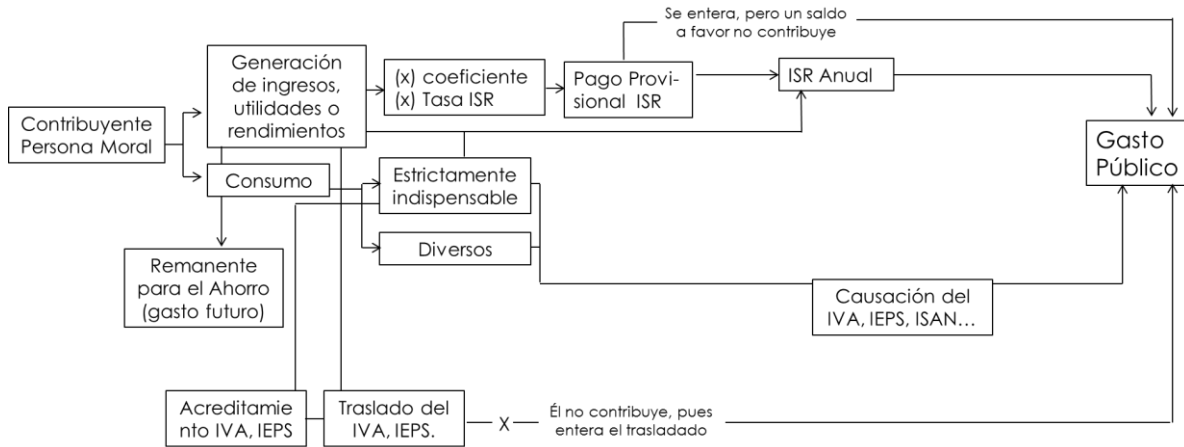
En caso de que el Impuesto General al Consumo exceda del ISR causado se considera como impuesto del ejercicio el ISR hasta por el importe que se generó y el resto se considera el Impuesto General al Consumo del ejercicio, del cual no se generaría un saldo a favor, toda vez que como se pudo efectuar un consumo que generase dicho impuesto, se tiene la capacidad de pago para efectuar y soportar dicha contribución.

Ahora bien, las personas morales trasladaran y cobrarán el impuesto general al consumo por los actos o actividades que realizan, así mismo deben efectuar en su caso las retenciones correspondientes de dicho impuesto en su totalidad; por lo cual, quienes efectúen y cobren el traslado del impuesto lo deberán enterar dentro de los primeros 17 días del mes siguiente a que se efectuó el traslado.

Cuando los contribuyentes del título III de la Ley del Impuesto General al Consumo que se propone hayan efectuado retenciones del impuesto general al consumo, igualmente deberán enterarlas dentro de los primeros 17 días del mes siguiente de aquel en el que se efectuó la retención.

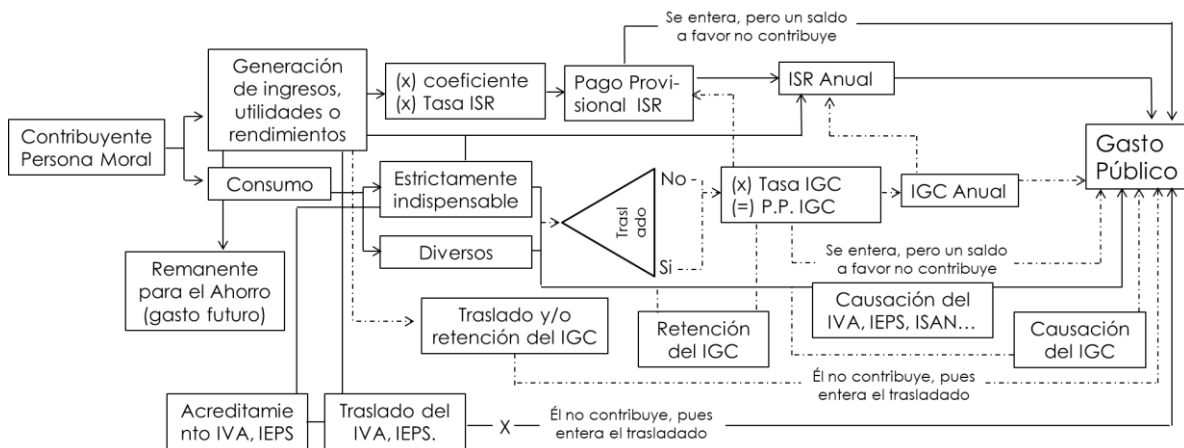
En las siguientes figuras se muestra el esquema actual de tributación de las personas morales para efectos del Impuesto Sobre la Renta, así como el esquema de tributación de dichos contribuyentes una vez implementado el Impuesto General al Consumo.

Figura 7 - Esquema de tributación actual PM



Fuente: Elaboración propia

Figura 8 - Esquema de tributación PM incluyendo el IGC



Fuente: Elaboración propia

Es importante mencionar que la forma en la que opera el Impuesto General al Consumo para las personas morales ayuda a reducir el perjuicio que generan las entidades denominadas

EFOS²⁴ y EDOS²⁵, toda vez que genera la causación segura del impuesto general al consumo ya sea que dichos CFDI se encuentren pagados o pendientes de pago.

En el caso de las personas morales no contribuyentes del impuesto sobre la renta, estas si lo serán del Impuesto General al Consumo y al igual que las personas morales en general deberán determinar pagos provisionales, así como presentar la declaración anual del ejercicio, la cual en este caso se presentará junto con la declaración del Impuesto Sobre la Renta en la que se determine el remanente distribuible, aunque no se hubiese generado dicho remanente.

Finalmente, los residentes en el extranjero estarán obligados al pago del Impuesto General al Consumo. Así mismo, los residentes en territorio nacional que realicen actos o actividades con ellos, estarán obligados a retener el impuesto que por dichas operaciones les hubiese sido trasladado por el residente en el extranjero.

De acuerdo con lo anterior, aún y que el impuesto propuesto es un impuesto indirecto, pues es un impuesto al consumo de base amplia, debido a que es general como su nombre lo indica, realmente no genera un efecto regresivo significativo para quienes realmente contribuyen ya con el gasto público de manera proporcional y equitativa de acuerdo con su capacidad de pago, toda vez que trata de regular la capacidad de contribuir, de acuerdo con su capacidad de consumir, para lo cual se requiere de la obtención previa de los ingresos necesarios para desarrollar dichos gastos presentes o futuros. Así mismo, como se mencionó previamente el

²⁴ Empresas que Facturan Operaciones Simuladas

²⁵ Empresas que Deducen Operaciones Simuladas

impuesto fue diseñado para tratar de regular los desequilibrios que se pudiesen generar cuando las personas físicas con ingresos por sueldos y salarios, las personas físicas personas físicas con ingresos distintos a sueldos y salarios y las personas morales realizan las situaciones jurídicas o de hecho establecidas en la Ley del Impuesto Sobre la Renta, sobre las cuales deben tributar dicho impuesto.

Con ello concluye esta sección en la que se comentan de manera general las nociones del impuesto que se propone, así como la esencia del mismo; en las siguientes secciones se describirán la estructura de la Ley del Impuesto General al Consumo, el texto de la Ley del Impuesto General al Consumo propuesta, el análisis de puntos relevantes de la Ley del IGC, las consideraciones para la implementación del IGC, así como las reformas que serían requeridas en otras leyes fiscales.

2.3.1.2. Estructura de la Ley del Impuesto General al Consumo

La Ley del Impuesto General al Consumo que se propone se dividen en 5 títulos, conformados por las disposiciones generales, de las personas físicas, de las personas morales, de los residentes en el extranjero por el consumo en territorio nacional y de las facultades de las autoridades, finalmente se establecen las disposiciones transitorias; en la siguiente tabla de precisa con mayor detalle la estructura mencionada.

Tabla 18 - Estructura de la Ley del Impuesto General al Consumo

LEY DEL IMPUESTO GENERAL AL CONSUMO		
		Artículos
Título I	Disposiciones generales	1 al 12
Título II	De las personas físicas	
	Disposiciones generales	13 al 15
Capítulo I	De las personas físicas con ingresos por sueldos y salarios	16 al 19
Capítulo II	De las personas físicas con ingresos distintos a sueldos y salarios	20 al 22
Título III	De las personas morales	23 al 29
Título IV	De los residentes en el extranjero por el consumo en territorio nacional	30 al 31
Título V	De las facultades de las autoridades	32
	Disposiciones Transitorias	

Fuente: Elaboración propia con referencia en la propuesta de la Ley del Impuesto General al Consumo.

2.3.1.3. Ley del Impuesto General al Consumo

La Ley del Impuesto General al Consumo que se integra por 32 artículos, de los cuales en algunos se toman de referencia algunas disposiciones de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, así como de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigentes durante el desarrollo de la presente investigación. El texto de la Ley propuesta se plasma a continuación.

LEY DEL IMPUESTO GENERAL AL CONSUMO

TÍTULO I

DISPOSICIONES GENERALES

Artículo 1.- Están obligadas al pago del impuesto general al consumo establecido en esta Ley, las personas físicas y las personas morales que realicen cualquier de los siguientes actos o actividades dentro del territorio nacional:

- I.-** Enajenen bienes.
- II.-** Presten servicios independientes.
- III.-** Otorguen el uso o goce temporal de bienes.
- IV.-** Importen bienes o servicios.

Así mismo, estarán obligadas al pago del impuesto, las personas físicas y las personas morales residentes en el extranjero que tengan uno o varios establecimientos en el país, por

los actos o actividades señalados en las fracciones anteriores que en los mismos realicen aún y cuando el residente en el extranjero actúe en el país a través de una persona física o moral.

Para los efectos de este impuesto, se consideran residentes en territorio nacional, además de los señalados en el Código Fiscal de la Federación, las personas físicas y las personas morales residentes en el extranjero que tengan uno o varios establecimientos permanentes en el país, por todos los actos o actividades que en los mismos realicen.

Se entenderá por territorio nacional y país lo que conforme a la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos integra el territorio nacional y la zona económica exclusiva situada fuera del mar territorial

El impuesto se calculará aplicando a los valores de los actos o actividades que señala esta Ley, la tasa del 3%. El impuesto general al consumo no se considerará que forma parte de los mencionados valores.

No formará parte del precio a que se refiere este artículo, el impuesto al valor agregado que se cause por la realización de dichos actos o actividades.

Cuando en esta Ley se haga mención a persona moral, se entienden comprendidas, entre otras, las sociedades mercantiles, las sociedades anónimas bursátiles, las sociedades anónimas promotoras de inversión, las sociedades de solidaridad social, los organismos descentralizados que realicen preponderantemente actividades empresariales, las instituciones de crédito, los fideicomisos, las sociedades y asociaciones civiles, las

asociaciones de beneficencia pública, las sociedades de producción rural, la asociación en participación cuando a través de ella se realicen actividades empresariales en el país y las empresas microindustriales, en este último caso con excepción de que sean personas físicas.

El contribuyente trasladará en forma expresa y por separado el impuesto a las personas que adquieran los bienes, reciban los servicios o usen o gocen temporalmente los bienes. El traslado del impuesto consiste en el cargo que debe registrarse en el comprobante fiscal aunque no se haya efectuado el cobro, o en su caso, el cobro que el contribuyente debe hacer a dichas personas, de un monto equivalente al impuesto establecido en esta Ley, inclusive cuando se retenga en los términos de los artículos 2 o 4 de la misma Ley.

Las personas morales residentes en territorio nacional podrán optar por que no se les traslade el impuesto general al consumo en cada uno de los actos o actividades que realicen objeto de esta Ley. No es aplicable lo establecido en este párrafo a las personas morales con fines no lucrativos para efectos de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, a las personas morales a las que se les deba de retener el impuesto establecido en esta Ley, a las personas morales que tributen en los términos de los capítulos VII y VIII de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, así como de los actos o actividades que realicen las personas con residentes en el extranjero sin establecimiento permanente en el país.

El traslado del impuesto establecido en esta Ley no se considerará violatorio de precios o tarifas, incluyendo los oficiales.

El contribuyente pagará en las oficinas autorizadas el impuesto que hubiera trasladado; en su caso, el contribuyente podrá disminuir del impuesto a su cargo, el impuesto que se le hubiere retenido.

No se causará el impuesto general al consumo cuando se exporten la enajenación de bienes, prestación de servicios o el uso o goce temporal de bienes, siempre que sean aprovechados en su totalidad en el extranjero por residentes en el extranjero sin establecimiento en el país.

Artículo 2.- Deberán efectuar la retención del impuesto que se les traslade, los contribuyentes que se ubiquen en alguno de los siguientes supuestos:

- I.** Sean instituciones de crédito que adquieran bienes mediante dación en pago o adjudicación judicial o fiduciaria.
- II.** Sean personas morales que:
 - a)** Reciban servicios profesionales independientes, o usen o gocen temporalmente bienes, prestados u otorgados por personas físicas, respectivamente.
 - b)** Adquieran desperdicios para ser utilizados como insumo de su actividad industrial o para su comercialización.
 - c)** Reciban servicios de autotransporte terrestre de bienes.
 - d)** Reciban servicios prestados por comisionistas, cuando éstos sean personas físicas.
 - d)** Reciban servicios de subcontratación de personal.

III. Sean personas físicas o morales que reciban servicios, adquieran bienes tangibles o intangibles, o los usen o gocen temporalmente, que presten, enajenen u otorguen residentes en el extranjero sin establecimiento permanente en el país.

Quienes efectúen la retención a que se refiere este artículo sustituirán al enajenante, prestador de servicio u otorgante del uso o goce temporal de bienes en la obligación de pago y entero del impuesto, hasta por el importe que se hubiera retenido.

En el caso de actos o actividades realizados con personas físicas, el retenedor efectuará la retención del impuesto en el momento en el que la contraparte efectivamente cobre el precio o la contraprestación, y sobre el monto de lo efectivamente cobrado por la contraparte.

En el caso de actos o actividades realizados con personas morales, el retenedor efectuará la retención del impuesto en el momento en el que ocurra primero cualquiera de los siguientes supuestos:

- I.** Se expida el comprobante fiscal que ampare el precio o la contraprestación pactada.
- II.** Se envíe o entregue materialmente el bien o cuando se preste el servicio o cuando sean exigibles las contraprestaciones por el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes.
- III.** Se cobre o sea exigible total o parcialmente el precio o la contraprestación pactada, aun cuando provenga de anticipos.

Para los efectos del presente artículo se consideran incluidos los actos o actividades realizados por contribuyentes del régimen de incorporación fiscal para efectos de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Las retenciones establecidas en los párrafos anteriores se enterarán mediante declaración en las oficinas autorizadas, conjuntamente con el pago del impuesto correspondiente al mes en el cual se efectúe la retención, a más tardar el día 17 del mes siguiente a aquél en el que hubiese efectuado dicha retención, no podrá realizarse contra el entero de la retención ninguna compensación o disminución.

Artículo 3.- Para los efectos de esta Ley se consideran efectivamente cobradas las contraprestaciones cuando se reciban en efectivo, en bienes o en servicios, aun cuando aquéllas correspondan a anticipos, depósitos o a cualquier otro concepto sin importar el nombre con el que se les designe, o bien, cuando el interés del acreedor queda satisfecho mediante cualquier forma de extinción de las obligaciones que den lugar a las contraprestaciones.

Cuando el precio o contraprestación pactados por la enajenación de bienes, la prestación de servicios o el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes se pague mediante cheque o algún otro título de crédito distinto al cheque, se considera que el valor de los actos o actividades, así como el impuesto general al consumo correspondiente, fueron efectivamente pagados en la fecha de cobro del mismo o cuando los contribuyentes transmitan los cheques a un tercero, excepto cuando dicha transmisión sea en procuración.

Cuando el precio o contraprestación pactados por la enajenación de bienes, la prestación de servicios o el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes se pague mediante documentos o vales, respecto de los cuales un tercero asuma la obligación de pago o reciban el pago mediante tarjetas electrónicas o cualquier otro medio que permita al usuario obtener bienes o servicios, se considerará que el valor de los actos o actividades, así como el impuesto general al consumo correspondiente, fueron efectivamente pagados en la fecha en la que dichos documentos, vales, tarjetas electrónicas o cualquier otro medio, sean recibidos o aceptadas por los contribuyentes.

Los contribuyentes que transmitan documentos pendientes de cobro mediante una operación de factoraje financiero, títulos que incorporen derechos reales a la entrega y disposición de bienes, así como certificados de participación inmobiliaria, considerarán que reciben la contraprestación pactada, así como el impuesto general al consumo correspondiente a la actividad que dio lugar a la emisión de dichos documentos, en el momento en el que transmitan los documentos pendientes de cobro, los títulos o los certificados, respectivamente. Se podrá optar por considerar que dicha contraprestación, así como que el impuesto general al consumo se perciben hasta que se cobren dichos documentos, siempre que se cumpla con las reglas de carácter general que para estos efectos sean emitidas.

El contribuyente que reciba la devolución de bienes enajenados, otorgue descuentos o bonificaciones o devuelva los anticipos o los depósitos recibidos, con motivo de la realización de actividades gravadas por esta Ley, disminuirán en la siguiente declaración de pago del mes de calendario que corresponda, el monto de dichos conceptos del valor de los

actos o actividades por los que deba pagar el impuesto, siempre que expresamente se haga constar que el impuesto general al consumo que se hubiere trasladado se restituyó de forma expresa y por separado en el comprobante fiscal que para estos efectos se haya emitido.

El contribuyente que devuelva los bienes que le hubieran sido enajenados, reciba descuentos o bonificaciones, así como los anticipos o depósitos que hubiera entregado, disminuirá el importe de la contraprestación que haya sido devuelta o descontada, sin incluir el impuesto general al consumo, del valor total de los actos o actividades por los que haya pagado el impuesto correspondiente en mes en el que se haya efectuado la devolución o los descuentos correspondientes. En los casos en los que se hubiere efectuado la retención y entero del impuesto en los términos de los artículos 2 o 4 de esta Ley, los contribuyentes deberán considerar los efectos de la operación respectiva en la determinación del impuesto retenido en el mes en el que se hayan efectuado la devolución o el descuento.

Cuando la contraprestación que cobre el contribuyente por la enajenación de bienes, la prestación de servicios o el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes, no sea en efectivo ni en cheques, sino total o parcialmente en otros bienes o servicios, se considerará como valor de éstos el de mercado o en su defecto el de avalúo. Los mismos valores se tomarán en cuenta tratándose de actividades por las que se deba pagar el impuesto establecido en esta Ley, cuando no exista contraprestación.

En las permutas y pagos en especie, el impuesto general al consumo se deberá pagar por cada bien cuya propiedad se trasmita, o cuyo uso o goce temporal se proporcione, o por cada servicio que se preste.

Artículo 4.- La Federación, los Estados, los Municipios, los organismos descentralizados, las instituciones y asociaciones de beneficencia privada, las sociedades cooperativas o cualquiera otra persona, que conforme a otras leyes o decretos no causen impuestos federales o estén exentos de ellos, deberán aceptar la traslación a que se refiere el artículo 1 de esta Ley, y en su caso pagar el impuesto general al consumo y trasladarlo de acuerdo con los preceptos de esta Ley.

La Federación y sus organismos descentralizados efectuarán igualmente la retención en los términos del artículo 2 de esta Ley cuando adquieran bienes, los usen o gocen temporalmente o reciban servicios, de personas físicas, o de residentes en el extranjero sin establecimiento permanente en el país. Los Estados y los Municipios, así como sus organismos descentralizados no efectuarán la retención a que se refiere este párrafo.

Artículo 5.- El acreditamiento consiste en restar el impuesto general al consumo que haya sido trasladado al contribuyente que a su vez haya sido efectivamente pagado y el propio impuesto que él hubiese pagado con motivo de la importación de bienes o servicios en el mes de que se trate, de la cantidad que resulte de aplicar a los valores señalados en esta Ley la tasa establecida en el artículo 1.

Para los efectos del párrafo anterior, se entiende por impuesto acreditable el impuesto general al consumo que haya sido trasladado al contribuyente que a su vez haya sido efectivamente pagado y el propio impuesto que él hubiese pagado con motivo de la importación de bienes o servicios, en el mes de que se trate.

El derecho al acreditamiento es personal para los contribuyentes del impuesto general al consumo y no podrá ser transmitido por acto entre vivos, excepto tratándose de fusión. En el caso de escisión, el acreditamiento del impuesto pendiente de acreditar a la fecha de la escisión sólo lo podrá efectuar la sociedad escidente. Cuando desaparezca la sociedad escidente, se estará a lo dispuesto en el antepenúltimo párrafo del artículo 14-B del Código Fiscal de la Federación.

Para que sea acreditable el impuesto general al consumo deberán reunirse los siguientes requisitos:

I. Que el impuesto general al consumo corresponda a bienes, servicios o al uso o goce temporal de bienes, estrictamente indispensables para la realización de actividades por las que se deba pagar el impuesto establecido en esta Ley, adicionalmente en caso de personas morales los actos o actividades en cuestión deberán estar establecidos en el objeto social de la entidad. Para los efectos de esta Ley, se consideran estrictamente indispensables las erogaciones efectuadas por el contribuyente que sean deducibles para los fines del impuesto sobre la renta, aun cuando no se esté obligado al pago de este último impuesto. Tratándose de erogaciones parcialmente deducibles para los fines del impuesto sobre la renta, únicamente se considerará para los efectos del acreditamiento a que se refiere esta Ley, el monto equivalente al impuesto general al consumo que haya sido trasladado al contribuyente y se encuentre efectivamente pagado, en la proporción en la que dichas erogaciones sean deducibles para los fines del impuesto sobre la renta.

III. Que el impuesto general al consumo trasladado al contribuyente haya sido efectivamente pagado en el mes de que se trate;

II. Que el impuesto general al consumo haya sido trasladado expresamente al contribuyente y que conste por separado en los comprobantes fiscales.

Artículo 6.- Para los efectos de esta Ley, se considera por enajenación, además de lo señalado en el Código Fiscal de la Federación, el faltante de bienes en los inventarios de las empresas en el momento en que el contribuyente o las autoridades fiscales conozcan dicho faltante, lo que ocurra primero. En este último caso, la presunción admite prueba en contrario.

No se considerará enajenación, la transmisión de propiedad que se realice por causa de muerte, así como la donación, salvo que ésta la realicen empresas para las cuales el donativo no sea deducible para los fines del impuesto sobre la renta, en dicho caso se considera efectuada la enajenación en el momento en que se haga la entrega del bien donado o se extienda el comprobante que transfiera la propiedad, lo que ocurra primero

Se entiende que la enajenación se efectúa en territorio nacional, si en él se encuentra el bien al efectuarse el envío al adquirente y cuando, no habiendo envío, en el país se realiza la entrega material del bien por el enajenante. La enajenación de bienes sujetos a matrícula o registros mexicanos, se considerará realizada en territorio nacional aún cuando al llevarse a cabo se encuentren materialmente fuera de dicho territorio y siempre que el enajenante sea residente en México o establecimiento permanente en el país de residentes en el extranjero.

Tratándose de bienes intangibles, se considera que la enajenación se realiza en territorio nacional cuando el adquirente y el enajenante residan en el mismo.

Para efectos de la enajenaciones se considerará como valor el precio o la contraprestación pactados, así como las cantidades que además se carguen o cobren al adquirente por otros impuestos, derechos, intereses normales o moratorios, penas convencionales o cualquier otro concepto.

Para efectos de los actos o actividades realizados por las personas físicas se considera que se efectúa la enajenación de los bienes en el momento en el que efectivamente se cobren las contraprestaciones y sobre el monto de cada una de ellas.

En el caso de actos o actividades realizados por personas morales se considera que se efectúa la enajenación de los bienes en el momento en el que ocurra primero cualquiera de los siguientes supuestos:

- I.** Se expida el comprobante fiscal que ampare el precio o la contraprestación pactada
- II.** Se envíe o entregue materialmente el bien.
- III.** Se cobre o sea exigible total o parcialmente el precio o la contraprestación pactada, aun cuando provenga de anticipos.

Artículo 7.- Para los efectos de esta Ley se considera prestación de servicios independientes:

- I.-** La prestación de obligaciones de hacer que realice una persona a favor de otra, cualquiera que sea el acto que le dé origen y el nombre o clasificación que a dicho acto le den otras leyes.
- II.-** El transporte de personas o bienes.
- III.-** El seguro, el afianzamiento y el reafianzamiento.
- IV.-** El mandato, la comisión, la mediación, la agencia, la representación, la correduría, la consignación y la distribución.
- V.-** La asistencia técnica y la transferencia de tecnología.
- VI.-** Toda otra obligación de dar, de no hacer o de permitir, asumida por una persona en beneficio de otra, siempre que no esté considerada por esta Ley como enajenación o uso o goce temporal de bienes.

No se considera prestación de servicios independientes la que se realiza de manera subordinada mediante el pago de una remuneración, ni los servicios por los que se perciban ingresos que la Ley del Impuesto sobre la Renta asimile a dicha remuneración.

Se entenderá que la prestación de servicios independientes tiene la característica de personal, cuando se trate de las actividades señaladas en este artículo que no tengan la naturaleza de actividad empresarial.

Se entiende que se presta el servicio en territorio nacional cuando en el mismo se lleva a cabo, total o parcialmente, por un residente en el país.

En el caso de transporte internacional, se considera que el servicio se presta en territorio nacional independientemente de la residencia del porteador, cuando en el mismo se inicie el viaje, incluso si éste es de ida y vuelta. Para los efectos de transportación aérea internacional, se considera que únicamente se presta el 25% del servicio en territorio nacional.

En el caso de intereses y demás contraprestaciones pagados por residentes en México quienes les otorguen crédito a través de tarjetas, se entiende que se presta el servicio en territorio nacional cuando en el mismo se utilice la tarjeta.

Para efectos de la prestación de servicios se considerará como valor el total de la contraprestación pactada, así como las cantidades que además se carguen o cobren a quien reciba el servicio por otros impuestos, derechos, viáticos, gastos de toda clase, reembolsos, intereses normales o moratorios, penas convencionales y cualquier otro concepto. En el caso de personas morales que presten servicios preponderantemente a sus miembros, socios o asociados, los pagos que éstos efectúen, incluyendo aportaciones al capital para absorber pérdidas, se considerarán como valor para efecto del cálculo del impuesto. Para el caso de mutuo y otras operaciones de financiamiento, se considerará como valor los intereses y toda otra contraprestación distinta del principal que reciba al acreedor.

En la prestación de servicios para el caso de las personas físicas, se tendrá obligación de pagar el impuesto en el momento en el que se cobren efectivamente las contraprestaciones y sobre el monto de cada una de ellas., excepto tratándose intereses en cuyo caso el impuesto se causará conforme éstos se devenguen y para la determinación de su base se estará a lo dispuesto en el artículo 18-A de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

En el caso de actos o actividades realizados por personas morales se considera que se efectúa la prestación de servicios en el momento en el que ocurra primero cualquiera de los siguientes supuestos:

- I.** Se expida el comprobante fiscal que ampare el precio o la contraprestación pactada
- II.** Cuando se realice o se preste el servicio.
- III.** Se cobre o sea exigible total o parcialmente el precio o la contraprestación pactada, aun cuando provenga de anticipos.

Artículo 8.- Para los efectos de esta Ley se entiende por uso o goce temporal de bienes, el arrendamiento, el usufructo y cualquier otro acto, independientemente de la forma jurídica que al efecto se utilice, por el que una persona permita a otra usar o gozar temporalmente bienes tangibles o intangibles, a cambio de una contraprestación. También se considera para estos efectos la prestación del servicio de tiempo compartido.

Se considera prestación del servicio de tiempo compartido, independientemente del nombre o de la forma que se dé, al acto jurídico correspondiente, consistente en poner a disposición de una persona o grupo de personas, directamente o a través de un tercero, el uso,

goce o demás derechos que se convengan sobre un bien mueble, inmueble o intangible, o parte del mismo, en una unidad variable dentro de una clase determinada, por periodos previamente convenidos mediante el pago de una cantidad o la adquisición de acciones o partes sociales de una persona moral, sin que en este último caso se trasmitan los activos de la persona moral de que se trate.

Se entiende que se concede el uso o goce temporal de un bien tangible en territorio nacional, cuando en éste se encuentre el bien en el momento de su entrega material a quien va a realizar su uso o goce.

Para efectos del uso o goce temporal de bienes, se considerará el valor de la contraprestación pactada a favor de quien los otorga, así como las cantidades que además se carguen o cobren a quien se otorgue el uso o goce por otros impuestos, derechos, gastos de mantenimiento, construcciones, reembolsos, intereses normales o moratorios, penas convencionales o cualquier otro concepto.

Para efectos de personas físicas se considera que se otorga el uso o goce temporal de un bien tangible e intangibles, en el momento en el que quien efectúa dicho otorgamiento cobre las contraprestaciones derivadas del mismo y sobre el monto de cada una de ellas.

En el caso de actos o actividades realizados por personas morales se considera que se otorga el uso o goce temporal de un bien tangible o intangible en el momento en el que ocurra primero cualquiera de los siguientes supuestos:

- I.** Se expida el comprobante fiscal que ampare el precio o la contraprestación pactada
- II.** Cuando sean exigibles las contraprestaciones por el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes.
- III.** Se cobre o sea exigible total o parcialmente el precio o la contraprestación pactada, aun cuando provenga de anticipos.

Artículo 9.- Para los efectos de esta Ley, se considera importación de bienes o de servicios:

- I.-** La introducción al país de bienes.

También se considera introducción al país de bienes, cuando éstos se destinen a los regímenes aduaneros de importación temporal para elaboración, transformación o reparación en programas de maquila o de exportación; de depósito fiscal para someterse al proceso de ensamble y fabricación de vehículos; de elaboración, transformación o reparación en recinto fiscalizado, y de recinto fiscalizado estratégico.

- II.-** El uso o goce temporal, en territorio nacional, de bienes tangibles cuya entrega material se hubiera efectuado en el extranjero
- III.-** La adquisición por personas residentes en el país de bienes intangibles enajenados por personas no residentes en él.

IV.- El uso o goce temporal, en territorio nacional, de bienes intangibles proporcionados por personas no residentes en el país.

V.- El aprovechamiento en territorio nacional de los servicios a que se refiere el artículo 7 de esta Ley, cuando se presten por no residentes en el país. Esta fracción no es aplicable al transporte internacional.

Se considerará que la importación se efectúa en los siguientes supuestos:

I.- En el momento en que el importador presente el pedimento para su trámite en los términos de la legislación aduanera.

II.- En caso de importación temporal al convertirse en definitiva.

III.- Tratándose de los casos previstos en las fracciones II a IV del primer párrafo de este artículo, en el momento en el que se pague efectivamente la contraprestación.

IV.- Cuando se pacten contraprestaciones periódicas, se atenderá al momento en que se pague cada contraprestación.

V.- En el caso de aprovechamiento en territorio nacional de servicios prestados en el extranjero se estará a los términos del artículo 7 de esta Ley.

Para los efectos de la importación se considerará el valor que se utilice para los fines del impuesto general de importación, adicionado con el monto de este último gravamen y del monto de las demás contribuciones y aprovechamientos que se tengan que pagar con motivo de la importación, con excepción del impuesto al valor agregado.

Tratándose de bienes que se destinen a los regímenes aduaneros de importación temporal para elaboración, transformación o reparación en programas de maquila o de exportación; de depósito fiscal para someterse al proceso de ensamble y fabricación de vehículos; de elaboración, transformación o reparación en recinto fiscalizado, y de recinto fiscalizado estratégico, para calcular el impuesto general al consumo se considerará el valor en aduana a que se refiere la Ley Aduanera, adicionado del monto de las contribuciones y aprovechamientos que se tuvieran que pagar en caso de que se tratara de una importación definitiva, con excepción del impuesto al valor agregado.

El valor que se tomará en cuenta tratándose de importación de bienes o servicios a que se refieren las fracciones II, III y V del primer párrafo de este artículo, será el que les correspondería en esta Ley por enajenación de bienes, uso o goce de bienes o prestación de servicios, en territorio nacional, según sea el caso.

Tratándose de bienes exportados temporalmente y retornados al país con incremento de valor, éste será el que se utilice para los fines del impuesto general de importación, con las adiciones a que se refiere el tercer párrafo de este artículo.

Artículo 10.- Tratándose de importación de bienes tangibles e intangibles, el pago tendrá el carácter de provisional y se hará conjuntamente con el del impuesto general de importación, inclusive cuando el pago del segundo se difiera en virtud de encontrarse los bienes en depósito fiscal en los almacenes generales de depósito. Se consideran bienes tangibles los que se pueden tocar, pesar o medir; e intangibles los que no tienen al menos una de estas características.

Cuando se trate de bienes por los que no se esté obligado al pago del impuesto general de importación, los contribuyentes efectuarán el pago del impuesto que esta Ley establece, mediante declaración que presentarán ante la aduana correspondiente.

En el caso de bienes que se destinen a los regímenes aduaneros de importación temporal para elaboración, transformación o reparación en programas de maquila o de exportación; de depósito fiscal para someterse al proceso de ensamble y fabricación de vehículos; de elaboración, transformación o reparación en recinto fiscalizado, y de recinto fiscalizado estratégico, el pago se hará a más tardar en el momento en que se presente el pedimento respectivo para su trámite.

No podrán retirarse mercancías de la aduana o recinto fiscal o fiscalizado, sin que previamente quede hecho el pago que corresponda conforme a esta Ley.

Artículo 11. Cuando se enajene un bien o se preste un servicio en forma accidental, por los que se deba pagar impuesto en los términos de esta Ley, el contribuyente lo pagará mediante declaración que presentará en las oficinas autorizadas, dentro de los 15 días

siguientes a aquél en el que obtenga la contraprestación, sin que contra dicho pago se acepte acreditamiento o disminución alguna. En las importaciones ocasionales el pago se hará como lo establece el artículo 10 de esta Ley. En estos casos no formulará declaración mensual ni llevará contabilidad; pero deberá expedir los comprobantes fiscales correspondientes establecidos en esta Ley y conservarlos durante el plazo a que se refiere el artículo 30, tercer párrafo del Código Fiscal de la Federación.

Tratándose de enajenación de inmuebles consignada en escritura pública, los notarios, corredores, jueces y demás fedatarios que por disposición legal tengan funciones notariales, calcularán el impuesto bajo su responsabilidad y lo enterarán dentro de los quince días siguientes a la fecha en que se firme la escritura, en la oficina autorizada que corresponda a su domicilio; asimismo, expedirán un comprobante fiscal en el que conste el monto de la operación y el impuesto retenido. Lo dispuesto en este párrafo no es aplicable en el caso a que se refiere el artículo 2, fracción I de esta Ley.

Artículo 12. Los extranjeros con calidad de turistas de conformidad con la Ley General de Población que retornen al extranjero por vía aérea o marítima, podrán obtener la devolución del impuesto general al consumo que les haya sido trasladado en la adquisición de mercancías, siempre que se reúnan los siguientes requisitos:

I. Que el comprobante fiscal que expida el contribuyente reúna los requisitos que para tal efecto establezca el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general;

II. Que las mercancías adquiridas salgan efectivamente del país, lo que se verificará en la aduana aeroportuaria o marítima, según sea el caso, por la que salga el turista, y

III. Que el valor de las compras realizadas por establecimiento, asentado en el comprobante fiscal que presente el turista al momento de salir del territorio nacional, ampare un monto mínimo en moneda nacional de 1,750 pesos.

El Servicio de Administración Tributaria establecerá las reglas de operación para efectuar las devoluciones a que se refiere el presente artículo y podrá otorgar concesión a los particulares para administrar dichas devoluciones, siempre que los servicios para efectuar la devolución no generen un costo para el órgano mencionado.

En todo caso, la devolución que se haga a los extranjeros con calidad de turistas deberá disminuirse con el costo de administración que corresponda a las devoluciones efectuadas.

TÍTULO II

DE LAS PERSONAS FÍSICAS

DISPOSICIONES GENERALES

Artículo 13. Las personas físicas deberán calcular y enterar el impuesto general al consumo por ejercicios y lo pagarán mediante declaración que se presentará ante las oficinas autorizadas en el mismo plazo establecido para la presentación de la declaración anual del impuesto sobre la renta.

El impuesto general al consumo causado en el ejercicio se determinará multiplicando la tasa establecida en el artículo 1 de esta Ley por el total de los actos o actividades objeto de esta Ley efectivamente pagados en el ejercicio.

Los contribuyentes podrán acreditar contra el impuesto sobre la renta del ejercicio, el impuesto general al consumo efectivamente pagado del mismo ejercicio en los términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta, hasta por el importe equivalente del impuesto sobre la renta causado en el ejercicio

Cuando el impuesto general al consumo causado en el ejercicio exceda al impuesto sobre la renta del ejercicio, se considerará que el impuesto causado en el ejercicio es el mismo impuesto sobre la renta. Y el excedente del impuesto general al consumo sobre el impuesto sobre la renta se considerará el impuesto general al consumo del ejercicio.

Artículo 14. Cuando el contribuyente genere ingresos en copropiedad de conformidad con lo establecido en la Ley del Impuesto sobre la Renta, el impuesto general al consumo derivado de los actos o actividades realizados por los copropietarios que sean estrictamente indispensables de conformidad con la Ley del Impuesto sobre la Renta para la obtención de dichos ingresos, podrá ser acreditado contra el Impuesto sobre la Renta causado para estos efectos, el acreditamiento se realizará en las declaraciones que el representante común habrá de presentar para efectos de este último impuesto.

Artículo 15. Quedarán relavadas de presentar la declaración a que hace referencia el artículo 13 de esta Ley las personas físicas que de adicionalmente a dicha obligación no tengan otras obligaciones fiscales.

CAPÍTULO I

DE LAS PERSONAS FÍSICAS CON INGRESOS POR SUELDOS Y SALARIOS

Artículo 16. Las personas físicas que para efectos del impuesto sobre la renta perciban ingresos por la prestación de un servicio personal subordinado, salarios y demás prestaciones que deriven de una relación laboral, podrán acreditar contra la retención establecida en el capítulo I, del título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta, el impuesto general al consumo efectivamente pagado en el ejercicio; así mismo podrá ser acreditado el impuesto general al consumo pagado en cada uno de los meses calendario del ejercicio, contra el impuesto sobre la renta que habrá de ser retenido en el mismo periodo.

Para efectos de lo establecido en el párrafo anterior, la persona que efectúe los pagos a que se refieren los artículos 94 y 95 de la Ley del Impuesto sobre la Renta deberá determinar para las personas que reciben dichos pagos, el total del impuesto general al consumo pagado en el periodo; el cual a su vez deberá acreditarse contra el impuesto sobre la renta que habrá de retenerse en el mismo periodo. Cuando el impuesto general al consumo sea excedido por el impuesto sobre la renta, solamente se efectuará la retención de este último hasta por el importe excedido; en el caso contrario, no se efectuará retención alguna del impuesto sobre renta, lo anterior toda vez que se considera que este ya fue pagado mediante el impuesto general al consumo. El excedente del impuesto general al consumo podrá acreditarse en los

meses calendario subsecuentes del ejercicio contra el impuesto que habrá de retenerse en dichos periodos, hasta el último mes del ejercicio.

Para efectuar la determinación el impuesto general al consumo de las personas que recibieron los pagos por concepto de la prestación de un servicio personal subordinado, salarios y demás prestaciones que deriven de una relación laboral, quienes efectúen dichos pagos deberán utilizar el informe que podrán generar del portal electrónico del Servicio de Administración Tributaria, en el cual se detallará el listado de los comprobantes fiscales de los actos o actividades por los cuales se pagó el impuesto establecido en esta Ley, así como el método de pago utilizado.

Artículo 17. Las personas obligadas a efectuar las retenciones del impuesto sobre la renta en los términos del artículo 96 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, que a su vez se encuentren obligadas a calcular el impuesto sobre la renta anual en términos del artículo 97 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, deberán calcular el impuesto general al consumo anual de cada persona que le hubiere prestado servicios personales subordinados, mismo que deberá ser acreditado contra el impuesto sobre la renta anual, hasta por el importe de este último.

Artículo 18. Los contribuyentes que obtengan ingresos de los señalados en el capítulo I del título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta, adicionalmente a efectuar los pagos del impuesto general al consumo, tendrán las siguientes obligaciones:

I.- Proporciona la autorización correspondiente a quien realizará los pagos a que se refiere el capítulo I del título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta, para que consulten en el portal electrónico del Servicio de Administración Tributaria, la información correspondiente al impuesto general al consumo pagado. La autorización a que se refiere este párrafo se realizará conforme a las reglas de carácter general que para estos efectos emita el Servicios de Administración Tributaria.

II.- Presentar su declaración anual cuando se de alguno de los supuestos por los que quien realizara los pagos a que se refiere el capítulo I del título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta no deba realizar el cálculo anual del impuesto sobre la renta establecido en el artículo 97 de la Ley del Impuesto sobre la Renta

Artículo 19. Quienes realicen pagos por los conceptos a que se refiere capítulo I del Título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta, adicionalmente tendrán las siguientes obligaciones:

I.- Solicitar la autorización correspondiente a las personas a quien realicen los pagos a que se refiere el capítulo I del título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta, para que consulten en el portal electrónico del Servicio de Administración Tributaria, la información correspondiente al impuesto general al consumo pagado.

CAPÍTULO II

DE LAS PERSONAS FÍSICAS CON INGRESOS DISTINTOS A SUELDOS Y SALARIOS

Artículo 20. Las personas físicas que obtengan de los ingresos establecidos del capítulo II al capítulo IX del título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta, podrán acreditar contra el impuesto sobre la renta causado en el ejercicio, el impuesto general al consumo efectivamente pagado en el ejercicio; así mismo, podrá ser acreditado el impuesto general al consumo pagado en cada uno de los meses calendario del ejercicio, contra el pago provisional del impuesto sobre la renta causado en el mismo periodo.

Para efectuar la determinación del impuesto general al consumo efectivamente pagado en el ejercicio, se deberá utilizar el informe que podrá generarse del portal electrónico del Servicio de Administración Tributaria, en el cual se detallará el listado de los comprobantes fiscales de los actos o actividades por los cuales se pagó el impuesto establecido en esta Ley, así como el método de pago utilizado.

Cuando las personas físicas reciban ingresos de los establecidos en los distintos capítulos del título IV de la Ley de Impuesto sobre la Renta, el acreditamiento del impuesto general al consumo contra el impuesto sobre la renta causado o retenido en dichos capítulos procederá hasta agotarse en el orden en el que se encuentran establecidos dichos capítulos en la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Artículo 21. Las personas físicas que hubiesen trasladado y cobrado el impuesto general al consumo deberán enterarlo a más tardar el día 17 del mes inmediato siguiente a aquél en el que se efectuó el traslado y cobro del impuesto. Contra el impuesto que hubiesen trasladado y cobrado, se podrá acreditar el impuesto que le hubiesen trasladado al contribuyente y se encuentre efectivamente pagado, así como las retenciones del impuesto que le hubiesen

realizado al contribuyente durante el mismo periodo. Para efectos de esta Ley no se considera efectivamente pagado el impuesto general al consumo que le hubiese sido retenido al contribuyente.

Los contribuyentes que efectúen el acreditamiento a que se refiere el párrafo anterior, no podrán acreditar el impuesto que les hubiesen trasladado y se encuentre efectivamente pagado, así como el impuesto que les hubiesen retenido, contra el impuesto sobre la renta causado en el ejercicio, ni contra los pagos provisionales del impuesto sobre la renta correspondientes a dicho ejercicio.

Las personas físicas que hubiesen efectuado retenciones de las establecidas en el artículo 2 de esta Ley deberán enterarlas a más tardar el día 17 del mes inmediato siguiente de aquél en el que se hubiese efectuado la retención.

Los contribuyentes del impuesto sobre la renta que ejerzan la opción establecida en el artículo 111 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, durante el periodo que permanezcan en dicho régimen, en lugar de presentar mensualmente la declaración a que se refiere este artículo, podrán hacerlo de forma bimestral por los periodos comprendidos de enero y febrero; marzo y abril; mayo y junio; julio y agosto; septiembre y octubre, y noviembre y diciembre de cada año y efectuar el pago del impuesto a más tardar el día 17 del mes siguiente al bimestre que corresponda.

Los contribuyentes a que se refiere el párrafo anterior, que efectúen la retención establecida en el artículo 2 de esta Ley, en lugar de enterar el impuesto retenido

mensualmente, podrán enterarlo de manera bimestral por los periodos y plazos establecidos en el párrafo anterior.

Artículo 22.- Los obligados al pago de este impuesto además de las obligaciones señaladas en otros artículos de esta Ley, tendrán las siguientes:

- I.** Llevar contabilidad de conformidad con el Código Fiscal de la Federación y su Reglamento.
- II.-** Realizar, tratándose de comisionistas, la separación en su contabilidad y registros de las operaciones que lleven a cabo por cuenta propia de las que efectúen por cuenta del comitente.
- III.** Expedir y entregar comprobantes fiscales por las actividades que realicen.
- IV.** Presentar en las oficinas autorizadas las declaraciones señaladas en esta Ley. Si un contribuyente tuviera varios establecimientos, presentará por todos ellos una sola declaración de pago, en las oficinas autorizadas correspondientes al domicilio fiscal del contribuyente. Lo dispuesto en esta fracción no es aplicable a los casos señalados en los artículos 10 y 11 de esta Ley.

Los contribuyentes que tengan varios establecimientos deberán conservar, en cada uno de ellos, copia de las declaraciones de pago, así como proporcionar copia de las

mismas a las autoridades fiscales de las entidades federativas donde se encuentren ubicados esos establecimientos, cuando así se lo requieran.

V. Expedir comprobantes fiscales por las retenciones del impuesto que se efectúen en los casos previstos en el artículo 2 de esta Ley, y proporcionar mensualmente a las autoridades fiscales, a través de los medios y formatos electrónicos que señale el Servicio de Administración Tributaria, la información sobre las personas a las que les hubieren retenido el impuesto establecido en esta Ley, a más tardar el día 17 del mes inmediato posterior al que corresponda dicha información.

VI. Proporcionar la información que del impuesto general al consumo se les solicite en las declaraciones del impuesto sobre la renta.

VII. Proporcionar mensualmente a las autoridades fiscales, a través de los medios y formatos electrónicos que señale el Servicio de Administración Tributaria, la información correspondiente sobre el cobro, traslado, retención y acreditamiento del impuesto general al consumo en las operaciones con sus clientes, desglosando el valor de los actos o actividades por las cuales trasladó el impuesto.

VIII. Presentar, a más tardar el 15 de febrero de cada año, ante las autoridades fiscales, a través de los medios y formatos electrónicos que señale el Servicio de Administración Tributaria, la información correspondiente sobre el cobro, traslado, retención y acreditamiento del impuesto general al consumo en las operaciones realizadas durante

el ejercicio con sus clientes, desglosando el valor de los actos o actividades por las cuales trasladó el impuesto.

IX. Proporciona la autorización correspondiente a quien realiza las retenciones a que se refieren los artículos 135 y 144 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, para que consulten en el portal electrónico del Servicio de Administración Tributaria, la información correspondiente al impuesto general al consumo pagado. La autorización a que se refiere este párrafo se realizará conforme a las reglas de carácter general que para estos efectos emita el Servicios de Administración Tributaria

TÍTULO III

DE LAS PERSONAS MORALES

Artículo 23. Las personas morales deberán calcular el impuesto general al consumo por ejercicios y lo pagarán mediante declaración que se presentará ante las oficinas autorizadas en el mismo plazo establecido para la presentación de la declaración anual del impuesto sobre la renta.

El impuesto general al consumo causado en el ejercicio se determinará multiplicando la tasa establecida en el artículo 1 de esta Ley por el total de los actos o actividades objeto de esta Ley realizados en el ejercicio, con independencia de si dichos actos o actividades se encuentren pagados o pendientes de pago.

El contribuyente podrá utilizar para la determinación del total de actos o actividades objeto de esta Ley, el informe que podrá generar del portal electrónico del Servicio de Administración Tributaria, en el cual se detallará el listado de los comprobantes fiscales que durante el ejercicio le fueron expedidos al contribuyente.

Los contribuyentes podrán acreditar contra el impuesto general al consumo causado del ejercicio, una cantidad equivalente al impuesto sobre la renta propio causado del mismo ejercicio en los términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta siempre que este último haya sido efectivamente pagado, hasta por el importe equivalente del impuesto general al consumo causado en el ejercicio. El excedente del impuesto general al consumo que no pueda acreditarse con el impuesto sobre la renta, será considerado el impuesto general al consumo del ejercicio a cargo del contribuyente conforme a esta Ley. Para estos efectos no se considera efectivamente pagado el impuesto sobre la renta que se hubiera cubierto con acreditamientos o reducciones realizadas en los términos de las disposiciones fiscales.

Contra el impuesto general al consumo del ejercicio a cargo, se podrán acreditar los pagos provisionales a que se refiere el artículo 24 de esta Ley efectivamente pagados correspondientes al mismo ejercicio.

Cuando no sea posible acreditar, en los términos del párrafo anterior, total o parcialmente los pagos provisionales efectivamente pagados del impuesto general al consumo, se generará un saldo a favor anual del impuesto general al consumo hasta por el importe que no pudo ser acreditado; dicho saldo a favor a su vez podrá acreditarse contra el impuesto sobre la renta

propio del mismo ejercicio. Una vez efectuado el acreditamiento contra el impuesto sobre la renta, en caso de existir un remanente a favor este se podrá solicitar la devolución.

Cuando el impuesto general al consumo causado del ejercicio exceda al impuesto sobre la renta del ejercicio, se considerará que el impuesto causado en el ejercicio es el mismo impuesto sobre la renta. Y el excedente del impuesto general al consumo sobre el impuesto sobre la renta se considerará el impuesto general al consumo del ejercicio.

Las personas morales no contribuyentes del impuesto sobre la renta, si serán contribuyentes del impuesto general al consumo, por lo que deberán calcular el impuesto general al consumo por ejercicios y lo pagarán mediante declaración que se presentará ante las oficinas autorizadas en el mismo plazo establecido para la presentación de la declaración del impuesto sobre la renta en la que se determine el remanente distribuible, aunque no se hubiese generado dicho remanente.

Artículo 24. Las personas a que se refiere el artículo anterior efectuarán pagos provisionales mensuales a cuenta del impuesto general al consumo del ejercicio, mediante declaración que presentarán ante las oficinas autorizadas a más tardar el día 17 del mes inmediato posterior a aquél al que corresponda el pago.

El pago provisional se determinará multiplicando la tasa establecida en el artículo 1 de esta Ley por el total de los actos o actividades objeto de esta Ley en el periodo comprendido desde el inicio del ejercicio y hasta el último día del mes al que corresponde el pago

provisional, con independencia de si dichos actos o actividades se encuentren pagados o pendientes de pago.

El contribuyente podrá utilizar para la determinación del total de actos o actividades objeto de esta Ley, el informe que podrá generar del portal electrónico del Servicio de Administración Tributaria, en el cual se detallará el listado de los comprobantes fiscales que durante el periodo en cuestión le fueron expedidos al contribuyente.

Contra el pago provisional se podrán acreditar los pagos provisionales realizados en periodos anteriores, el impuesto que se le haya trasladado al contribuyente que se encuentre efectivamente pagado al último día del mes al que corresponde el pago provisional y que a su vez corresponda al ejercicio en cuestión, así como el impuesto que en su caso se le hubiese retenido al contribuyente.

Así mismo cuando la determinación del pago provisional del impuesto sobre la renta sea inferior al pago provisional del impuesto general al consumo, se podrá acreditar contra este último el importe de los pagos provisionales del impuesto sobre la renta correspondientes al mismo periodo. En caso contrario, el pago provisional del impuesto general al consumo se podrá acreditar contra el pago provisional del impuesto sobre la renta del mismo periodo y será considerado como pago provisional del impuesto sobre la renta, por lo que ya no podrán ser acreditable contra el impuesto general al consumo del ejercicio para efectos de lo establecido en el sexto párrafo del artículo 23 de esta Ley.

El pago provisional del impuesto sobre la renta propio que se podrá acreditar contra el impuesto general al consumo a que se refiere el párrafo anterior, será el efectivamente pagado, en los términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta. No se considera efectivamente pagado el impuesto sobre la renta que se hubiera cubierto con acreditamientos o reducciones establecidas en los términos de las disposiciones fiscales, con excepción de que el pago se hubiera efectuado mediante compensación en los términos del artículo 23 del Código Fiscal de la Federación.

Artículo 25. Las personas que hubiesen trasladado y cobrado el impuesto general al consumo deberán enterarlo a más tardar el día 17 del mes inmediato siguiente a aquél en el que se efectuó el traslado y cobro del impuesto.

Las personas que hubiesen efectuado retenciones de las establecidas en los artículos 2 y 4 de esta Ley deberán enterarlas a más tardar el día 17 del mes inmediato siguiente de aquél en el que se hubiese efectuado la retención.

Artículo 26. En los ejercicios de liquidación, el liquidador deberá presentar pagos provisionales mensuales a cuenta del impuesto del ejercicio de liquidación, a más tardar el día 17 del mes inmediato posterior a aquél al que corresponda el pago, en los términos del artículo 24 de esta Ley, en tanto se lleve a cabo la liquidación total del activo

Al término de cada año de calendario, el liquidador deberá presentar una declaración, a más tardar el día 17 del mes de enero del año siguiente, en donde determinará y enterará el impuesto correspondiente al periodo comprendido desde el inicio de la liquidación y hasta el

último mes del año de que se trate y acreditará los pagos provisionales y anuales efectuados con anterioridad correspondientes al periodo antes señalado. Así mismo se deberá presentar la declaración final del ejercicio de liquidación, conjuntamente con la declaración que para estos efectos se deba presentar del impuesto sobre la renta.

Artículo 27. Cuando se realicen actividades empresariales a través de un fideicomiso, la fiduciaria cumplirá por cuenta del conjunto de los fideicomisarios las obligaciones señaladas en esta Ley, incluyendo el efectuar pagos provisionales.

La persona moral del régimen de los coordinados para efectos de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, que cumpla las obligaciones fiscales por cuenta de sus integrantes, deberá efectuar a cuenta de sus integrantes la declaración y el pago del impuesto general al consumo causado del ejercicio, así como de sus respectivos pagos provisionales.

La persona moral del régimen de actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas y pesqueras para efectos de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, que cumpla las obligaciones fiscales por cuenta de sus integrantes, deberá efectuar a cuenta de sus integrantes la declaración y el pago del impuesto general al consumo causado del ejercicio, así como de sus respectivos pagos provisionales.

Artículo 28. Las personas obligadas a efectuar las retenciones del impuesto sobre la renta en los términos de los artículos 135 y 144 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, deberán calcular el impuesto general al consumo de las personas físicas a las que les deban efectuar dichas retenciones, por el mismo periodo correspondiente al de las retenciones del impuesto

sobre la renta que deban efectuarse, el cual a su vez deberá ser acreditado contra el pago provisional que de dichas retenciones se derive. Para estos efectos deberán utilizar el informe que podrán generar del portal electrónico del Servicio de Administración Tributaria, en el cual se detallará el listado de los comprobantes fiscales de los actos o actividades por los cuales se pagó el impuesto establecido en esta Ley, así como el método de pago utilizado.

Artículo 29.- Los obligados al pago de este impuesto además de las obligaciones señaladas en otros artículos de esta Ley, tendrán las siguientes:

- I.** Llevar contabilidad de conformidad con el Código Fiscal de la Federación y su Reglamento.
- II.** Expedir y entregar comprobantes fiscales por las actividades que realicen.
- III.** Presentar en las oficinas autorizadas las declaraciones señaladas en esta Ley. Si un contribuyente tuviera varios establecimientos, presentará por todos ellos una sola declaración de pago, en las oficinas autorizadas correspondientes al domicilio fiscal del contribuyente. Lo dispuesto en esta fracción no es aplicable a los casos señalados en los artículos 10 y 11 de esta Ley.

Los contribuyentes que tengan varios establecimientos deberán conservar, en cada uno de ellos, copia de las declaraciones de pago, así como proporcionar copia de las mismas a las autoridades fiscales de las entidades federativas donde se encuentren ubicados esos establecimientos, cuando así se lo requieran.

IV. Expedir comprobantes fiscales por las retenciones del impuesto que se efectúen en los casos previstos en los artículos 2 y 4 de esta Ley, y proporcionar mensualmente a las autoridades fiscales, a través de los medios y formatos electrónicos que señale el Servicio de Administración Tributaria, la información sobre las personas a las que les hubieren retenido el impuesto establecido en esta Ley, a más tardar el día 17 del mes inmediato posterior al que corresponda dicha información.

La Federación y sus organismos descentralizados, en su caso, también estarán obligados a cumplir con lo establecido en esta fracción.

V. Proporcionar la información que del impuesto general al consumo se les solicite en las declaraciones del impuesto sobre la renta.

VI. Proporcionar mensualmente a las autoridades fiscales, a través de los medios y formatos electrónicos que señale el Servicio de Administración Tributaria, la información correspondiente sobre el cobro, traslado, retención y acreditamiento del impuesto general al consumo en las operaciones con sus clientes, desglosando el valor de los actos o actividades por las cuales trasladó el impuesto.

VII. Presentar, a más tardar el 15 de febrero de cada año, ante las autoridades fiscales, a través de los medios y formatos electrónicos que señale el Servicio de Administración Tributaria, la información correspondiente sobre el cobro, traslado, retención y

acreditamiento del impuesto general al consumo en las operaciones realizadas durante el ejercicio con sus cliente, desglosando el valor de los actos o actividades por las cuales trasladó el impuesto.

VIII. Tratándose de servicios profesionales independientes prestados a través de una asociación o sociedad civil, será ésta la que a nombre de los asociados o socios cumpla con las obligaciones señaladas en esta Ley.

IX. Solicitar la autorización correspondiente a las personas a las que se le deban efectuar las retenciones establecidas en los artículos 135 y 144 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, para que consulten en el portal electrónico del Servicio de Administración Tributaria, la información correspondiente al impuesto general al consumo pagado, de acuerdo con lo establecido en el artículo 28 de esta Ley.

TÍTULO IV

DE LOS RESIDENTES EN EL EXTRANJERO POR EL CONSUMO EN TERRITORIO NACIONAL

Artículo 30. Están obligados al pago del impuesto general al consumo los residentes en el extranjero por los actos o actividades objeto de esta Ley realizados en territorio nacional, con independencia de si dichos actos o actividades se encuentren pagados o pendientes de pago.

Los residentes en territorio nacional que efectúen las retenciones del impuesto general al consumo son obligados solidarios de dicho impuesto, por lo que deberán enterarlo a más tardar el día 17 del mes siguiente a aquél en el que hubiese efectuado la retención.

Artículo 31. Los residentes en el extranjero, para los efectos de esta Ley tendrán adicionalmente las siguientes obligaciones:

- I.** Exigir y conservar el comprobante fiscal por los actos o actividades que realicen objeto de esta Ley a quienes les trasladen o retengan el impuesto general al consumo.
- II.** Expedir y entregar comprobantes fiscales por las actividades que realicen.
- III.** Proporcionar la información que del impuesto general al consumo les soliciten las autoridades fiscales.

TÍTULO V

DE LAS FACULTADES DE LAS AUTORIDADES

Artículo 32. Al importe de la determinación presuntiva del valor de los actos o actividades por los que se deba pagar el impuesto en los términos de esta Ley, se aplicará la tasa establecida en el artículo 1 de esta Ley.

DISPOSICIONES TRANSITORIAS DE LA LEY DEL IMPUESTO GENERAL AL CONSUMO

Artículo 1. Esta Ley entrará en vigor en todo el país el día primero de enero de 2018.

Artículo 2. Las personas morales que tributen en los términos de los capítulos VII y VIII de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, aplicarán lo dispuesto en el capítulo II del Título II de la presente Ley.

Artículo 3. Las personas morales que tributen en los términos del último párrafo de la fracción I, del artículo 17 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, así como en los términos del capítulo VIII del título VII de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, podrán optar por considerar que el impuesto se les traslada al momento en el que se pague el precio o la contraprestación pactada.

2.3.2. Análisis de puntos relevantes de la Ley del IGC

Para comenzar el análisis de los puntos relevantes de la Ley propuesta resulta indispensable precisar cuáles son los elementos del impuesto propuesto, para cumplir con el principio de certidumbre establecido por Adam Smith, en el cual se establece que todo impuesto debe tener claridad en sus principales elementos, con el fin de evitar que la autoridad pudiese cometer actos arbitrarios contra el contribuyente.

El sujeto pasivo del impuesto propuesto son las personas físicas y morales, estas últimas establecidas en el artículo 25 del Código Civil Federal, así como las sociedades anónimas

bursátiles, las sociedades anónimas promotoras de inversión, las sociedades de solidaridad social, los organismos descentralizados que realicen preponderantemente actividades empresariales, las instituciones de crédito, los fideicomisos, las asociaciones civiles, las asociaciones de beneficencia pública, las sociedades de producción rural, la asociación en participación cuando a través de ella se realicen actividades empresariales en el país y las empresas microindustriales.

En lo que respecta al objeto del impuesto, éste es la realización dentro del territorio nacional de los siguientes actos o actividades: enajenación de bienes, prestación de servicios independientes, el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes, así como la importación de bienes y servicios a territorio nacional.

La base del impuesto que se propone para efectos de la enajenación consiste en el precio o la contraprestación pactados, así como las cantidades que además se carguen o cobren al adquirente por otros impuestos, derechos, intereses normales o moratorios, penas convencionales o cualquier otro concepto, con excepción del impuesto al valor agregado.

Sobre el acto de la prestación de servicios la base es el total de la contraprestación pactada, así como las cantidades que además se carguen o cobren a quien reciba el servicio por otros impuestos, derechos, viáticos, gastos de toda clase, reembolsos, intereses normales o moratorios, penas convencionales y cualquier otro concepto, con excepción del impuesto al valor agregado. En el caso de personas morales que presten servicios preponderantemente a sus miembros, socios o asociados, los pagos que éstos efectúen, incluyendo aportaciones al capital para absorber pérdidas, se considerarán como valor para efecto del cálculo del

impuesto. Para el caso de mutuo y otras operaciones de financiamiento, se considerará como valor los intereses y toda otra contraprestación distinta del principal que reciba al acreedor, con excepción del impuesto al valor agregado.

En el caso del otorgamiento del uso o goce temporal de bienes la base es el valor de la contraprestación pactada a favor de quien los otorga, así como las cantidades que además se carguen o cobren a quien se otorgue el uso o goce por otros impuestos, derechos, gastos de mantenimiento, construcciones, reembolsos, intereses normales o moratorios, penas convencionales o cualquier otro concepto, con excepción del impuesto al valor agregado.

Finalmente para las importaciones de bienes y servicios la base es el valor que se utilice para los fines del impuesto general de importación, adicionado con el monto de este último gravamen y del monto de las demás contribuciones y aprovechamientos que se tengan que pagar con motivo de la importación, con excepción del impuesto al valor agregado.

Referente a la tasa del impuesto, esta es de un 3%.

Ahora bien, es necesario realizar algunas precisiones, como se mencionó previamente este impuesto busca incrementar la recaudación fiscal sin impactar significativamente a quienes ya contribuyen con el gasto público proporcional y equitativamente de acuerdo con su capacidad de pago; derivado de que en el impuesto sobre la renta se realiza un claro distingo entre la forma en la que tributan los diferentes sujetos de dicho impuesto, como si se tratara de impuestos diferentes, la forma en la que tributan los diferentes sujetos del impuesto que

se propone también es diferente, con el fin de realizar una recaudación proporcional y equitativa de acuerdo con lo establecido en la CPEUM.

El impuesto general al consumo es un impuesto indirecto de base amplia que tiene un impacto directo en el impuesto sobre la renta, toda vez que se permite el acreditamiento del impuesto general al consumo efectivamente pagado o el que se le hubiese retenido al contribuyente contra el impuesto sobre la renta, esta mecánica se da con la finalidad de evitar que la carga de este nuevo impuesto recaiga en quienes ya tributan de manera proporcional y equitativa de acuerdo con su capacidad de pago, y recaiga directamente con quienes realmente no contribuyen de esta manera.

El acreditamiento de este impuesto propuesto contra el impuesto sobre la renta se realiza de manera mensual y anual, toda vez que este impuesto propuesto se causa de manera anual; sin embargo, el pago del mismo se hace conforme se van realizando los consumos o las situaciones jurídicas o de hecho que detonan la causación del impuesto. En el caso de personas físicas con ingresos por sueldos y salarios, será el patrón quien efectúe el acreditamiento al momento de efectuar el cálculo de la retención a que se refiere el artículo 96 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, así como del cálculo del impuesto anual a que se refiere el artículo 97 de la mencionada Ley. En el caso de las personas morales, éstas podrán optar porque en cada acto o actividad no se les traslade el impuesto, ya que invariablemente deberán efectuar pagos provisionales.

Quien traslada o retiene el impuesto invariablemente deberá enterarlo dentro de los primeros 17 días del mes siguiente, con excepción de quienes tributan en el Régimen de Incorporación

Fiscal para efectos de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, quienes podrán optar por enterarlo de manera bimestral. En el caso de las personas físicas con ingresos distintos a sueldos y salarios, estas podrán acreditar contra el impuesto que hubiesen trasladado el impuesto que les hubiesen trasladado a ellas y se encuentre efectivamente pagado o el que se les hubiese retenido; quien efectúe esta opción, ya no podrá acreditar el impuesto que les hubiesen trasladado a ellas y se encuentre efectivamente pagado o el que se les hubiese retenido contra el impuesto sobre la renta correspondiente al mismo periodo.

Respecto de la base del impuesto en el caso de las personas físicas, esta es conforme a flujo, tal como sucede con su acumulación de ingresos para efectos del impuesto sobre la renta; sin embargo, en el caso de las personas morales su base es conforme a lo devengado, esto obedece a varios temas, entre ellos que las empresas que buscan saturarse de gastos al cierre del ejercicio para evitar tener un resultado fiscal sobre el cual pagar impuestos para efectos del impuesto sobre la renta, invariablemente tendrían que contribuir con el 3% del total de los gastos que sean objeto del impuesto que hayan realizado, con independencia de si se encuentran erogados o no.

Así mismo, en el caso de algunas empresas como las que tienen a su fuerza laboral bajo el esquema de subcontratación de personal, es decir, que dentro de sus deducciones no se encuentran gastos de nómina los cuales no son objeto del presente impuesto, puede considerarse que al contribuir con un impuesto del 3% de sus deducciones, es como si para efectos del impuesto sobre la renta estuviera tributando sobre una base del 9.09% con respecto a los ingresos acumulables, es decir, como si la rentabilidad para efectos fiscales o la utilidad fiscal de la empresa fuera del 9.09%. Es importante mencionar que las empresas

con fines de lucro se crean precisamente con ese propósito, es decir, generar riqueza para sus accionistas, por lo que realmente debe existir una eficiencia en la operación de la empresa, ya que al no tenerla tendería a entrar en un proceso de concurso mercantil o directamente a liquidación, de tal manera que pudiese asimilarse, sin serlo, a una sanción a las empresas que fuesen ineficientes; dado que respecto la línea de equilibrio del 9.09% de utilidad fiscal, por cada unidad porcentual que disminuye dicha utilidad el impuesto sobre la renta baja en un 3%, pero el impuesto general al consumo no solo se mantiene, sino que se incrementa en un 0.3%. Dicha línea de equilibrio tributario no sucede con las empresas que tienen a su fuerza laboral dentro de la misma entidad operativa, productora o comercializadora, debido a que al no ser objeto del impuesto propuesto la presentación de servicios de manera subordinada mediante el pago de una remuneración, la base del IGC disminuirá de forma proporcional a la que representan dichos gastos de nómina respecto de las deducciones del impuesto sobre la renta.

Lo anterior también ayuda a disminuir el perjuicio que genera las EFOS y las EDOS al erario público, ahora bien, pudiese parecer injusto esta forma de ver la causación sobre las personas morales; sin embargo, es necesario mencionar que de acuerdo con el artículo 58 del Código Fiscal de la Federación la autoridad para determinar presuntivamente la utilidad fiscal a que se refiere la Ley del Impuesto sobre la Renta, puede multiplicar los ingresos brutos por un coeficiente del 20% en la generalidad o el que corresponda de acuerdo con la actividad del contribuyente, los cuales comienzan en un 6% para quienes comercializan gasolina, petróleo y otros combustibles de origen mineral y el segundo nivel es del 12% llegando hasta un 50% en el caso de los servicios personales independientes, lo cual excede ampliamente el porcentaje de utilidad fiscal mencionado previamente.

Adicionalmente a ello, el impuesto general al consumo, es un impuesto indirecto de base amplia, por lo cual como se mencionó previamente, se considera que quien tiene la capacidad de consumir, al mismo tiempo tiene capacidad para contribuir con el gasto público. Así mismo, como se ha mencionado previamente el impuesto general al consumo efectivamente pagado puede acreditarse contra el impuesto sobre la renta.

Finalmente, resulta importante mencionar, que el diseño de este impuesto es considerando su coexistencia con el impuesto sobre la renta establecido en el Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto al Valor Agregado; de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios; de la Ley Federal de Derechos, se expide a Ley del Impuesto sobre la Renta, y se abroga la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, y la Ley del Impuesto a los Depósitos en Efectivo, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 11 de diciembre de 2013 y reformado por última ocasión el 30 de noviembre de 2016; ya que se considera que no se debe disminuir el gravamen respecto de la base o de la tasa de los impuestos directos, en particular sobre el impuesto sobre la renta, ya que de hacerlo quienes obtengan dichas utilidades o incrementos en su riqueza o patrimonio no estarían contribuyendo de manera proporcional ni equitativa con el gasto público, es decir, no estaría contribuyendo de acuerdo con su capacidad de pago, y la brecha entre la pobreza y la riqueza en México se polarizaría aún más. En el mismo sentido, Piketty (2013) hace la recomendación de gravar más imperantemente la generación de riqueza y el patrimonio de los ciudadanos, pues de manera general se considera que estos no fueron gravados en el momento de su generación de manera proporcional y equitativa a su capacidad de pago.

Lo anterior se sustenta aún más con lo mencionado previamente respecto del estudio realizado al Impuesto Empresarial a Tasa Única sobre el diagnóstico a tres años de su implementación, en el cual se concluyó que de manera jurídica y económica no resultaba viable la eliminación del ISR y la conservación de este impuesto a tasa única, ya que esto representaba un severo riesgo en las finanzas públicas de en los tres niveles de gobierno, puesto que la recaudación del IETU representaba una proporción muy pequeña respecto al ISR (SHCP, 2011a).

Resulta esencial analizar las consideraciones necesarias para implementar efectivamente la operacionalización del impuesto, por lo que en el siguiente apartado serán abordadas dichas consideraciones.

2.3.3. Consideraciones para la implementación del IGC

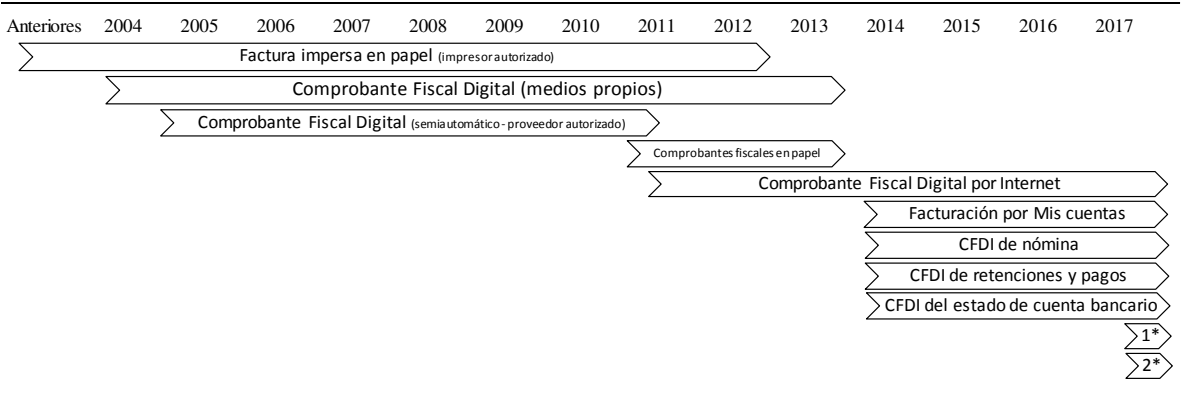
Como se puede apreciar, una parte esencial para la operación de esquema tributario que se propone es la utilización de los CFDI y de las nuevas herramientas tecnológicas que en años recientes ha implementado el SAT. Sobre los cuales de acuerdo con el Servicio de Administración Tributaria espera continuar desarrollando el potencial de las mismas en años siguientes; prueba de ello es la entrada en vigor el 1° de julio de 2017 de la versión 3.3 de la factura electrónica y del complemento de recepción de pagos, la cual se difiere hasta el 1° de diciembre de 2017; en lo que respecta al proceso de aprobación para la cancelación de facturas electrónicas, misma que también se difiere hasta el 1° de enero de 2018 (SAT, 2017). Lo cual es consistente con la intención de la presente propuesta de utilizar dichas herramientas para diseñar un esquema de fiscalización que no impacte a quienes ya

contribuyen con el gasto público proporcional y equitativamente de acuerdo con su capacidad de pago.

Cuando el Servicio de Administración Tributaria implementa alguna nueva herramienta tecnológica para mejorar el proceso de fiscalización usualmente se generan expectativas en contra de la funcionalidad o utilidad de dicha herramienta; sin embargo, con el transcurso del tiempo se han comprobado su real beneficio, tal es el caso de los programas electrónicos para presentar la declaración anual del impuesto sobre la renta, el programa para presentar los pagos provisionales del impuesto sobre la renta y otros impuestos, así como de los comprobantes fiscales.

Si bien es cierto que a raíz de las reformas fiscales implementadas a partir del ejercicio 2014 los comprobantes fiscales tomaron una mayor relevancia, también lo es que esta herramienta no es nueva, debido a que el esquema de los comprobantes fiscales data del año 2004, en la siguiente figura se puede apreciar parte del proceso de su evolución.

Figura 9 – Evolución del CFDI



Fuente: Elaboración propia con datos de SAT (2015b)
 1* A partir de 1° de julio 2017 entra en vigo el CFDI por complemento de recepción de pagos, prorrogado hasta el 1° de diciembre de 2017
 2* A partir de 1° de julio 2017 entra en vigo el CFDI para aprobación para la cancelación de CFDI, prorrogado hasta el 1° de enero de 2018

A partir del ejercicio 2014 el CFDI deja de representar solamente una factura, recibo o nota de crédito electrónica y se convierte en una fuente constante de información para la administración tributaria, tan es así que a partir del ejercicio 2017 una gran cantidad de declaraciones informativas fueron eliminadas toda vez que mediante la utilización de los CFDI se puede obtener con mayor oportunidad la información para los procesos y funciones que dichas declaraciones proveían.

Como se mencionó previamente, de acuerdo con el Código Fiscal de la Federación, en su artículo 29 se establece que cuando las leyes fiscales establezcan la obligación de expedir comprobantes fiscales por los actos o actividades que realicen, por los ingresos que perciban o por las retenciones de contribuciones que efectúen, los contribuyentes deberán emitirlos mediante documentos digitales a través de la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria. Del mismo modo, se establece que quienes adquieran bienes, disfruten de su uso o goce temporal reciban servicios o aquéllas a las que les hubieren retenido contribuciones tienen la obligación de solicitar el comprobante fiscal digital por Internet respectivo. Si bien es cierto que mediante la Resolución Miscelánea Fiscal para 2017 específicamente en la regla 2.7.1.24 se establece la facilidad de emitir un solo CFDI diario, semanal o mensual para quienes realizan operaciones con el público en general, también lo es que como se mencionó de acuerdo con el Código Fiscal de la Federación se tiene la obligación de solicitar el comprobante fiscal con independencia de la mencionada regla.

Y en lo que respecta a las empresas que tiene la práctica de no emitir el CFDI aunque el cliente lo haya solicitado ya que ponen a disposición de los mismos páginas de internet en donde el cliente puede emitir su propia factura, esto se considera como una práctica indebida

de acuerdo con lo establecido en el Criterio No Vinculativo 01/CFF/NV del anexo 3 de la Resolución Miscelánea Fiscal para el ejercicio 2017. En el cual se señala que se considera una práctica indebida y que el emisor del CFDI no cumple con su obligación de expedir el mismo toda vez que traslada al receptor del CFDI la obligación de recopilar los datos y posteriormente realizar su emisión; sin embargo, finalmente al ser emitidos dichos CFDI ya sea por el emisor o por el cliente del mismo, éste último estará en posibilidad de realizar el acreditamiento del IGC.

Ahora bien, una vez considerada la factibilidad en la utilización de los CFDI como medio informativo para efectuar el proceso de acreditamiento mensual del impuesto general al consumo contra el impuesto sobre la renta, puede surgir el cuestionamiento de como harán los contribuyentes o en su caso los sujetos obligados para obtener la información del impuesto propuesto y acreditarlo contra el impuesto sobre la renta causado o por retener, para ello se considera que derivado de que la certificación de los CFDI y la incorporación del sello digital del SAT en los mismo se realiza en tiempo real, una vez que el CFDI es emitido por el contribuyente, este puede ser consultado por el receptor del mismo en la página de internet del SAT, en la aplicación del servicio gratuito de generación de Factura Electrónica ofrecido por el SAT que se encuentra en la siguiente dirección electrónica <https://portalcfdi.facturaelectronica.sat.gob.mx>, derivado de lo anterior el Servicio de Administración Tributaria puede adecuar sus bases de datos para que el contribuyente o el patrón del mismo puedan generar en cualquier momento el reporte necesario en el que se detalle el total del impuesto general al consumo efectivamente pagado que podrá ser acreditado.

También es necesario para la implementación efectiva del impuesto que se propone, que en el caso de las personas físicas se vaya generando la cultura de cumplir con la obligación de solicitar el CFDI correspondiente por las actividades que realicen, para efectos de poder soportar el impuesto general al consumo efectivamente pagado y proceder a su acreditamiento. En este sentido, pudiese incluso surgir el tema de la discrepancia fiscal establecido en el artículo 91 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, lo cual sería un área de oportunidad para la autoridad, toda vez que con la intención de poder generar la mayor cantidad de impuesto general al consumo para acreditarlo contra el impuesto sobre la renta se pudiesen generar erogaciones superiores a los ingresos que se declaren en el ejercicio, toda vez que la fuente de dichos ingresos podría provenir de actividades que debiesen pagar impuestos y no lo estén haciendo.

En el caso de quienes deben emitir el CFDI deberán cumplir con la obligación prevista en el artículo 29 del Código Fiscal de la Federación, así como evitar realizar la práctica indebida comentada previamente en la que ponen a disposición del cliente una página de internet para que él mismo emita si factura. En el caso de quienes apliquen la opción de las facturas globales por operaciones con el público en general, deberán acelerar su proceso de adaptación a la emisión de CFDI para estar en posibilidad de cumplir con la importante solicitud de comprobantes que deberán emitir una vez entrada en vigor la Ley propuesta.

En todos los casos los emisores de los CFDI deberán optimizar sus procesos y sistemas de puntos de venta para agilizar el proceso de la captura del CFDI, la selección de la opción por parte de las personas morales del traslado o no del impuesto, así como los campos en el CFDI donde se deberá manifestar el impuesto general al consumo que se traslade o se retenga,

para ellos deberán efectuarse las modificaciones correspondientes en el anexo 20 relativo a los medios electrónicos de la Resolución Miscelánea Fiscal del ejercicio en que vaya a entrar en vigor el impuesto propuesto. Una solución sencilla sería crear una tarjeta con código de barras o con cinta magnética que contenga el RFC del contribuyente, tal como se realiza como las tarjetas de puntos que se manejan en algunas tiendas de autoservicio o de conveniencia que se pasan a través del lector óptico para acumular dichos puntos, la tarjeta propuesta al pasarla por dicho lector óptico proporcionaría los datos del contribuyente y contribuiría a ser expedita la generación del CFDI al momento de realizar su pago.

Finalmente en el caso de los patrones para ingresar al portal del SAT a descargar los reportes correspondientes, deberán contar con la autorización de los empleados para realizar dicha consulta, y para el personal de los departamentos de recursos humanos, de nóminas, de contabilidad, de impuestos o para el mismo contribuyente que son quienes habrán de realizar dichos procesos, se contempla la capacitación para el uso del programa que para estos efectos desarrolle el SAT, mediante los manuales o guías de usuario que el SAT elabora para todos sus programas.

Hasta aquí se ofrecen algunas consideraciones que habrán de efectuarse para la adecuada implementación del impuesto, así como para su correcta operacionalización. Adicionalmente es necesario comentar el impacto que la presente propuesta deberá tener en otras leyes fiscales a efecto de que exista la sinergia adecuada para la coexistencia de la Ley propuesta con las Leyes fiscales actualmente vigentes.

2.3.4. Reformas requeridas en otras leyes fiscales

Para un adecuado funcionamiento en la forma de operar del impuesto general al consumo que se propone es necesario efectuar modificaciones en otras Leyes fiscales, con la finalidad de que las disposiciones jurídicas que en la Ley propuesta se contempla que tienen impacto en las otras Leyes pueden ejecutarse sin contravenir a lo establecido en las mismas.

La primera modificación a realizar sería la correspondiente a la Ley del Impuesto al Valor Agregado, derivado de que de conformidad con lo establecido en los artículos 12, 18, 23 y 27 de dicha Ley, se considera que forman parte de la base para determinar el IVA en los actos de enajenación, de prestación de servicios, del otorgamiento del uso o goce de bienes y de importación, los impuestos o contribuciones que se causen con motivo de la realización de los mencionados actos. Por lo anterior, debe exceptuarse el impuesto general al consumo para que no forme parte de la base del impuesto al valor agregado.

Por su parte la Ley del Impuesto General al Consumo que se propone ya contempla en su sexto párrafo del artículo 1, que no forma parte de la base de dicho impuesto el Impuesto al Valor Agregado que se cause conforme a las situaciones jurídicas o de hecho que se establezcan en la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

En lo que respecta a la Ley del Impuesto Sobre la Renta, será necesario efectuar las modificaciones correspondientes respecto de la posibilidad del acreditamiento del impuesto general al consumo contra el impuesto sobre la renta, del ejercicio y en pagos provisionales, tanto para personas morales como para personas físicas.

Para efecto de los pagos provisionales de las personas morales, deberá adicionarse a la fracción III del primer párrafo del artículo 14 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, la posibilidad de acreditar los pagos provisionales del impuesto general al consumo contra el pago provisional determinado del impuesto sobre la renta, siempre y cuando la determinación de este último sea superior al pago provisional determinado para el impuesto general al consumo.

Respecto del impuesto sobre la renta del ejercicio, podrá adicionarse en el artículo 9 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, la posibilidad de acreditar el saldo a favor del impuesto general al consumo del ejercicio establecido en el artículo 23 de la Ley que se propone contra el impuesto sobre la renta del ejercicio.

Referente a las personas físicas que perciben ingresos por el capítulo I del título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta, será necesario modificar el artículo 96 de dicha Ley para efectuar para adicionar la obligación por parte de quien realice los pagos a que se refiere dicho artículo de acreditar el impuesto general al consumo que se encuentre efectivamente pagado por los empleados de acuerdo con el reporte que para estos efectos deberán descargar del portal del SAT.

Así mismo se deberá precisar que en caso de que el impuesto general al consumo pagado en el periodo exceda del impuesto sobre la renta que se debiese retener en dicho periodo no deberá efectuarse retención alguna, toda vez que se considera que dicha retención ya fue pagada con el impuesto general al consumo que se está acreditando. En el caso de que el

impuesto sobre la renta exceda el impuesto general al consumo pagado en el periodo, solamente deberá efectuarse la retención hasta por el importe de dicho excedente.

Para efectos de la declaración anual de dichos contribuyentes, deberá adicionarse en el artículo 97 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, la obligación de acreditar contra el impuesto sobre la renta del ejercicio determinado conforme al artículo 152 de dicha Ley, el impuesto general al consumo efectivamente pagado durante el ejercicio, para efectos de determinar el impuesto sobre la renta que en su caso tuviese que enterar.

Así mismo será necesario modificar el formato de la Forma oficial 37 denominada Constancia de sueldos, salarios, conceptos asimilados, crédito al salario y subsidio para el empleo publicada en el Anexo 1 de la Resolución Miscelánea fiscal para 2017, que contiene las formas oficiales aprobadas por el SAT, así como las constancias de percepciones y retenciones, a fin de incluir el importe del impuesto sobre la renta que fue pagado mediante el acreditamiento del impuesto general al consumo.

Referente al artículo 99 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, podría adicionarse una fracción VIII en la que se establezca la obligación de cumplir con lo establecido en la Ley del Impuesto General al Consumo para efectos del acreditamiento de dicho impuesto contra el impuesto sobre la renta que se habrá de retener.

Para las personas físicas con ingresos de la sección I del capítulo II del título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta, es decir, con ingresos por actividades empresariales y profesionales, se deberá modificar el artículo 106 de dicha Ley adicionándole la posibilidad

de acreditar el impuesto general al consumo efectivamente pagado contra el pago provisional determinado del impuesto sobre la renta correspondientes al mismo periodo.

Para la declaración anual de las personas físicas a que se refiere el párrafo anterior, de deberá adicional en el artículo 109 de la Ley del Impuesto sobre la Renta la posibilidad de acreditar el impuesto general al consumo efectivamente pagado en el ejercicio contra el impuesto sobre la renta del ejercicio que para estos efectos se determine de conformidad con el artículo 152 de dicha Ley.

En el caso de los contribuyentes del régimen de incorporación fiscal deberá modificarse el artículo 111 de la Ley del Impuesto sobre la Renta adicionándole la posibilidad de acreditar el impuesto general al consumo efectivamente pagado contra el impuesto sobre la renta correspondiente al mismo bimestre.

Así mismo será necesario modificar el formato de la Forma oficial 37-A denominada Constancia de pagos y retenciones del ISR, IVA e IEPS publicada en el Anexo 1 de la Resolución Miscelánea fiscal para 2017, a fin de incluir el importe general al consumo retenido al contribuyente.

Para las personas físicas con ingresos por el otorgamiento del use o goce temporal de bienes inmuebles establecido en el capítulo III del título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta, se deberá modificar el artículo 116 de dicha Ley adicionándole la posibilidad de acreditar el impuesto general al consumo efectivamente pagado contra el pago provisional determinado del impuesto sobre la renta correspondientes al mismo periodo.

En lo que respecta a las personas físicas con ingresos por enajenación de bienes establecido en el capítulo IV del título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta, se deberá modificar el artículo 126 de dicha Ley adicionándole la posibilidad de acreditar el impuesto general al consumo efectivamente pagado contra el pago provisional determinado del impuesto sobre la renta correspondientes al mismo periodo. Así mismo, se deberá establecer que las operaciones que para estos efectos se deban consignar en escritura pública, para que proceda el acreditamiento del impuesto general al consumo deberán autorizar a los notarios, corredores, jueces y demás fedatarios para que consulten en el portal electrónico del Servicio de Administración Tributaria la información correspondiente al impuesto general al consumo pagado.

Referente a los ingresos por adquisición de bienes para las personas físicas establecido en el capítulo V del título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta, se deberá modificar el artículo 132 de dicha Ley adicionándole la posibilidad de acreditar el impuesto general al consumo efectivamente pagado contra el pago provisional determinado del impuesto sobre la renta correspondientes al mismo periodo.

En lo que respecta al capítulo VI del título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta referente a los ingresos por intereses para las personas físicas, se deberá modificar el artículo 136 de dicha Ley adicionándole la obligación de consultar en el portal electrónico del Servicio de Administración Tributaria la información correspondiente al impuesto general al consumo pagado para acreditarlo contra el pago provisional determinado del impuesto sobre la renta correspondientes al mismo periodo.

Referente a lo establecido en el capítulo IX del título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta referente a de los demás ingresos, se deberá modificar el artículo 144 de dicha Ley adicionándole la posibilidad de acreditar el impuesto general al consumo efectivamente pagado contra el pago provisional del impuesto sobre la renta correspondientes al mismo periodo.

Es importante mencionar que para los ingresos establecidos en la sección II del capítulo IV de la enajenación de acciones en bolsas de valores, en el capítulo VII de los ingresos por la obtención de premio y en el capítulo VIII de los ingresos por dividendos y en general por las ganancias distribuidas por personas morales de la Ley del Impuesto sobre la Renta, solamente se contempla la posibilidad de efectuar el acreditamiento del impuesto general al consumo en la determinación del impuesto sobre la renta del ejercicio, toda vez que para estos ingresos no se efectúan pagos provisionales sino pagos definitivos.

Para efectos de la declaración anual de las personas físicas a que se refiere el artículo 152 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, deberá adicionarse la posibilidad de acreditar el impuesto general al consumo efectivamente pagado en el ejercicio contra el impuesto sobre la renta del ejercicio.

Ahora bien, es necesario manifestar en la Ley del Impuesto sobre la Renta que cuando las personas físicas reciban ingresos de los establecidos en los distintos capítulos del título IV de la Ley de Impuesto sobre la Renta, el acreditamiento del impuesto general al consumo contra el impuesto sobre la renta causado o retenido en dichos capítulos procederá hasta

agotarse en el orden en el que se encuentran establecidos dichos capítulos en la Ley del Impuesto sobre la Renta. Esta precisión podrá realizarse en las disposiciones transitorias del ejercicio en el que se efectuaran las reformas previamente mencionadas o en su defecto en el reglamento de la misma Ley si este ya hubiese sido publicado.

Finalmente, resulta necesario efectuar una modificación a la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, para efectos de excluir el impuesto general al consumo en la determinación de las tasas y cuotas del IEPS por la enajenación de gasolina o diesel establecidas en el artículo 2-A de dicha Ley, así como para excluir el impuesto general al consumo de la base del IEPS en la importación de bienes de acuerdo con el artículo 14 de la mencionada Ley.

Hasta aquí concluyen las modificaciones que se considera deben efectuarse en otras Leyes fiscales para efectos de que la operacionalización de impuesto general al consumo que se propone sea eficiente.

Así mismo concluye el tercer y último capítulo del marco teórico de la presente investigación en el cual se planteó la propuesta para dar solución al planteamiento del problema de investigación previamente descrito en el apartado de naturaleza y dimensión del estudio, consistente en el Impuesto General al Consumo el cual contribuye a generar mayores ingresos para que el Gobierno Federal, sin aumentar la carga fiscal de quienes ya contribuyen con el gasto público de manera proporcional y equitativa de acuerdo con su capacidad de pago.

3. DISEÑO DE LA INVESTIGACIÓN

La presente es una investigación cuantitativa, ya que los datos utilizados son numéricos y fueron analizados estadísticamente; se realizó bajo un alcance explicativo al detallarse como se conforma el potencial recaudador del Impuesto General al Consumo propuesto para efectos de explicar la variable dependiente. Respecto de su diseño, éste es un estudio empírico no experimental; sin embargo, se construye una realidad, toda vez la variable independiente es manipulada al proponer la configuración del Impuesto General al Consumo; la variable dependiente puede ser medida; al ser bajo un alcance explicativo se puede determinar una relación causal, con lo cual se tiene control de la situación; se tiene dos grupos de comparación, el primero es la recaudación actual en la que no se tiene el Impuesto General al Consumo, y el segundo es el propuesto donde se incluye el Impuesto General al Consumo; finalmente, la aplicación de una muestra al azar en el que se estiman los posibles importes de recaudación del IGC (Hernández et al., 2010).

3.1. Unidad de análisis

La unidad de análisis, es decir, el tipo de entidad en que el estudio despliega la relación esperada entre las variables que forman parte de la hipótesis es el país de Los Estados Unidos Mexicanos, toda vez que se busca analizar la recaudación potencial que el Impuesto General al Consumo propuesto genera sobre la sociedad mexicana.

3.2. Datos e instrumentación

Como lo señalan Hernández et al., (2010) en una misma investigación pueden incluirse diseños de investigación de distintos tipos, por lo cual dado que la investigación se realiza de 2010 a 2020 estimando el potencial recaudador de los últimos seis años, se considera que los datos utilizados para manipular la variable independiente fueron obtenidos bajo el diseño de datos panel, los cuales consisten en información generada en el Sistema de Cuentas Nacionales, así como en información generada de la Encuesta Nacional de Ingresos y Gastos de los Hogares en su versión tradicional, ambos emitidos por el Instituto Nacional de Estadística y Geografía.

3.3. Población, marco muestral y muestra

Con relación a la población objeto del presente estudio de investigación, de acuerdo con la unidad de análisis, es Los Estados Unidos Mexicanos, pues el estudio corresponde al potencial recaudador que el mismo puede darse a consecuencia del Impuesto General al Consumo propuesto.

3.4. Procedimiento metodológico de análisis

En lo que respecta al procedimiento metodológico de análisis para efectos de demostrar que la hipótesis nula debe ser rechazada, es necesario determinar el potencial recaudador del Impuesto General al Consumo propuesto, para lo cual deben considerarse los elementos del impuesto propuesto, es decir, el sujeto, el objeto, la base y la tasa; así como las proyecciones de crecimiento económico e inflación, hasta el año 2020, de acuerdo con el periodo de estudio.

Para efectos de los primeros dos elementos del impuesto propuesto, derivado de la similitud que guardan con los relativos al Impuesto al Valor Agregado, se tomó de referencia la información disponible en cuanto a recaudación generada por dicho impuesto en los años de 2010 a 2016, publicada de forma trimestral en el Informe sobre la Situación Económica, las Finanzas Públicas y la Deuda Pública, emitido por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. (SHCP, 2011b) (SHCP, 2012b) (SHCP, 2013a) (SHCP, 2014b) (SHCP, 2015b) (SHCP, 2016b) (SHCP, 2017c)

Ahora bien, en cuanto al tercer elemento del impuesto propuesto, derivado de que la base del impuesto propuesto es más amplia a del Impuesto al Valor Agregado, de dichos informes solo se puede obtener la base relativa a las actividades gravadas a la tasa general para efectos del Impuesto al Valor Agregado. Por lo que para obtener la base del impuesto propuesto relativo a las actividades que se encuentran gravadas a tasa preferencial o que se encuentran exentas del Impuesto al Valor Agregado, es necesario utilizar los resultados de la Encuesta Nacional de Ingresos y Gastos de los Hogares (ENIGH), en su versión 2010, 2012 y 2014, emitida por el Instituto Nacional de Estadística y Geografía, la cual tiene como objetivo proporcionar un panorama estadístico del comportamiento de los gastos de los hogares en

México en cuanto a su monto, procedencia y distribución. (INEGI, 2011) (INEGI, 2013) (INEGI, 2015).

En dicha encuesta se detalla el gasto corriente total de los hogares mexicanos mediante un promedio trimestral, dicho gasto consiste en la parte del ingreso destinado a la adquisición de bienes y servicios para su consumo final, así como el resto de las transferencias a terceros ya sea en efectivo o en especie; dicho gasto a su vez se compone de gasto corriente monetario y gasto corriente no monetario. El primero consiste en la cantidad de dinero destinado a la compra de bienes y servicios de consumo final, el segundo consiste en el pago de renta de vivienda de manera impuntual, el auto consumo y las transferencias en especie (SHCP, 2017d).

Debido a que en la ENIGH se reportan los gastos netos con impuestos, es necesario determinar la estimación de gastos brutos y separarlos por tasa general, tasa preferencial y gastos exentos para efectos del Impuesto al Valor Agregado. Para lo cual, en el documento bianualmente emitido por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público denominado Distribución del Pago de Impuestos y Recepción del Gasto Público por Déciles de los Hogares y Personas. Resultados para el año de 2014, así como para los años 2010 y 2012, se efectúa el procedimiento para recuperar el importe bruto de los gastos, que se encontraban netos del Impuesto al Valor Agregado.

En la siguiente tabla se muestran la clasificación de los gastos reportados en la ENIGH 2014, en cuanto a su tasa general, tasa preferencial y gastos exentos para efectos del Impuesto al Valor Agregado.

Tabla 19 – Clasificación de gastos ENIG 2014 por afectación de IVA a tasa general

Concepto	Fundamento legal 2014
Tasa general (16%)	
Productos destinados a la alimentación (excepto tasa cero)	LIVA (Art. 1 f. I y 2-A f. I inciso b) numeral 3) y Decretos DOF (29/08/1980 y 09/09/1980)
Perros, gatos y pequeñas especies utilizados como mascotas en el hogar, así como alimentos procesados para consumo de éstos	LIVA (Art. 1 f. I y 2-A f. I inciso a) y b) numeral 6)
Alimentos preparados para su consumo en el lugar o establecimiento en que se enajenen, para llevar o para entrega a domicilio	LIVA (Art. 1 f. I y 2-A f. I último párrafo)
Bebidas no alcohólicas, excepto agua y jugos	LIVA (Art. 1 f. I y 2-A f. I inciso b) numerales 1 y 2; 2-A f. I inciso c)
Bebidas alcohólicas	LIVA (Art. 1 f. I y 2-A f. I inciso b) numeral 1)
Tabaco	LIVA (Art. 1 f. I)
Chicles o goma de mascar	LIVA (Art. 1 f. I y 2-A f. I inciso b) numeral 5)
Servicios de alimentación consumidos fuera del hogar	LIVA (Art. 1 f. I y 2-A f. I último párrafo)
Otros transportes públicos no exentos	LIVA (Art. 1 f. I y 15 f. V) y CN-SAT (138/2013/IVA)
Artículos de limpieza y cuidados de la casa	LIVA (Art. 1 f. I)
Artículos para el cuidado personal	LIVA (Art. 1 f. I)
Servicios de educación no exentos	LIVA (Art. 1 f. II)
Artículos e imprevisos educativos	LIVA (Art. 1 f. I y II)
Artículos de cultura y recreación no exentos	LIVA (Art. 1 f. I)
Servicios de recreación no exentos	LIVA (Art. 1 f. I y 15 f. XIII)
Comunicaciones	LIVA (Art. 1 f. I y II)
Combustibles, mantenimiento y servicios para vehículos	LIVA (Art. 1 f. I, II y III)
Alquiler de terrenos	LIVA (Art. 1 f. III)
Servicios de conservación y combustibles	LIVA (Art. 1 f. I y II)
Último recibo pagado de los servicios para la vivienda	LIVA (Art. 1 f. I y II)
Prendas de vestir, calzado y accesorios	LIVA (Art. 1 f. I)
Cristalería, blancos y utensilios domésticos	LIVA (Art. 1 f. I)
Cuidados de la salud (excepto tasa cero y exentos)	LIVA (Art. 1 f. I y II, 2-A f. I inciso b), 14 f. II y 15 f. XIV y XV), RLIVA (Art. 7 y 41) y REF-CRM
Enseres domésticos, muebles y mantenimiento de la vivienda	LIVA (Art. 1 f. I y II)
Artículos de esparcimiento	LIVA (Art. 1 f. I)
Servicios de transporte y adquisición y mantenimiento de vehículos particulares	LIVA (Art. 1 f. I, II y III y 15 f. V)
Transporte público terrestre foráneo de personas	LIVA (Art. 1 f. II y 15 f. V)
Gastos diversos, transferencias y regalos a personas ajenas al hogar	LIVA (Art. 1 f. I)

Fuente: Tabla tomada de SHCP (2017d) del documento denominado: Distribución del Pago de Impuestos y Recepción del Gasto Público por Deciles de los Hogares y Personas. Resultados para el año de 2014.

Tabla 20 – Clasificación de gastos ENIG 2014 por afectación de IVA a tasa cero y exentos

Concepto	Fundamento legal 2014
Tasa cero (0%)	
Productos destinados a la alimentación (incluye agua y jugos, excluye alimentos procesados para mascotas) y animales y vegetales no industrializados (salvo el hule, perros, gatos y pequeñas especies utilizadas como mascotas en el hogar)	LIVA (Art.2-A f.I incisos a), b), c) y d)), RLIVA (Art.6), RMF 2014 (Regla I.4.12. f. I, III. IV y V), CN-SAT (11/2014/IVA), Decretos DOF (29/08/1980, 09/09/1980, 19/07/2006 y 26/12/2013)
Medicinas de patente	LIVA (Art.2-A f.I inciso b) y 15 f.XIV), RLIVA (Art.7), CN-SAT (9/2014/IVA), LGS (Art. 221 y 271) y CByCM edición 2014, tercera actualización (DOF 23/07/2015)
Suministro de agua para uso doméstico	LIVA (Art.2-A f.ii inciso h)
Exenciones	
Transporte público terrestre de personas, que se presten exclusivamente en áreas urbanas, suburbanas o áreas metropolitanas	LIVA (Art.15 f.V) y CN-SAT (138/2013/IVA)
Servicios de enseñanza	LIVA (Art.15 f.IV)
Libros, periódicos y revistas	LIVA (Art.9 f.III)
Seguros de vida	LIVA (Art.15 f.IX)
Espectáculos públicos, excepto teatro, circo y cine	LIVA (Art.15 f.XIII)
Loterías, rifas, sorteos o juegos con apuestas y concursos	LIVA (Art.9 f.V) y RMF 2014 (Regla I.4.2.1)
Uso o goce de inmuebles destinados a casa habitación	LIVA (Art.20 f.II) y RLIVA (Art.45)
Servicios gratuitos	LIVA (Art.15 f.III)
Servicios profesionales de medicina	LIVA (Art.20 f.XIV y XV), RLIVA (Art.41) y CN-SAT (142/2013/IVA)

Fuente: Tabla tomada de SHCP (2017d) del documento denominado: Distribución del Pago de Impuestos y Recepción del Gasto Público por Deciles de los Hogares y Personas. Resultados para el año de 2014.

Derivado de la segregación anterior, se obtuvieron las siguientes proporciones que guardan el total de los gastos reportados en las ENIGH de los años 2010, 2012 y 2014 respecto de si dichos gastos son objeto del Impuesto al Valor Agregado a una tasa general, a una tasa preferencial o si se encuentran exentos del mismo.

Tabla 21 - Proporción ponderada del gasto de la ENIGH para los años 2010, 2012 y 2014

Año	Tasa general	Tasa pref.	Exentos	Total
2010	59.30%	27.80%	12.90%	100%
2012	53.70%	27.30%	19.00%	100%
2014	52.70%	27.90%	19.40%	100%

Fuente. Elaboración propia con datos de SHCP 2011b, 2013a y 2015b

Como se aprecia los gastos registrados en la ENIGH por actos gravados a tasa preferencial y actos que se encuentran exentos del Impuesto al Valor Agregado representan el 47.30% de total de los gastos registrados en 2014, tendencia similar a la registrada en 2012.

Con lo anterior, se desarrolla la siguiente tabla, en la cual se detalla el gasto registrado en la ENIGH 2014 en cada una de las bases de los actos gravados a tasa general, a tasa preferencial y los actos exentos del Impuesto al Valor Agregado.

Tabla 22 - Gasto corriente total anual segregado por proporción ponderada de tasa, ENIGH 2014

	Gasto total neto de IVA	Gasto Bruto			Total
		Tasa general	Tasa preferencial	Exentos	
GASTO CORRIENTE TOTAL	4,381,145,251	1,990,399,610	1,222,339,525	849,942,179	4,062,681,313
GASTO CORRIENTE MONETARIO	3,352,884,172	1,523,249,964	935,454,684	650,459,529	3,109,164,178
ALIMENTOS, BEBIDAS Y TABACO	1,144,062,022	519,759,212	319,193,304	221,948,032	1,060,900,548
VESTIDO Y CALZADO	157,101,795	71,372,971	43,831,401	30,477,748	145,682,119
VIVIENDA, SERVICIOS DE CONSERVACIÓN, ENERGÍA ELÉCTRICA Y COMBUSTIBLES	317,664,771	144,318,392	88,628,471	61,626,966	294,573,828
ARTÍCULOS Y SERVICIOS PARA LA LIMPIEZA, CUIDADOS DE LA CASA, ENSERES DOMÉSTICOS Y MUEBLES, CRISTALERÍA, UTENSILIOS DOMÉSTICOS Y BLANCOS	207,516,102	94,276,712	57,896,993	40,258,124	192,431,829
CUIDADOS DE LA SALUD	82,825,826	37,628,630	23,108,406	16,068,210	76,805,246
TRANSPORTE; ADQUISICIÓN, MANTENIMIENTO, ACCESORIOS Y SERVICIOS PARA VEHÍCULOS; COMUNICACIONES	629,713,012	286,085,135	175,689,930	122,164,324	583,939,390
SERVICIOS DE EDUCACIÓN, ARTÍCULOS EDUCATIVOS, ARTÍCULOS DE ESPARCIMIENTO Y OTROS GASTOS DE ESPARCIMIENTO	470,449,934	213,730,272	131,255,532	91,267,287	436,253,091
CUIDADOS PERSONALES, ACCESORIOS Y EFECTOS PERSONALES Y OTROS GASTOS DIVERSOS	241,453,676	109,694,903	67,365,576	46,842,013	223,902,492
TRANSFERENCIAS DE GASTO	102,097,034	46,383,739	28,485,072	19,806,825	94,675,636
GASTO CORRIENTE NO MONETARIO	1,028,261,078	467,149,645	286,884,841	199,482,649	953,517,135
ESTIMACIÓN DEL ALQUILER DE LA VIVIENDA	633,052,526	287,602,311	176,621,655	122,812,190	587,036,156
OTRAS PARTIDAS	395,208,552	179,547,334	110,263,186	76,670,459	366,480,979

Cifras en miles de pesos

Fuente: elaboración propia con datos de INEGI 2015, SHCP 2017d

Dicho procedimiento se efectuó también para el gasto registrado en las ENIGH 2010 y 2012, así mismo, resulta importante mencionar que de acuerdo con la configuración del impuesto propuesto no son objeto del mismo, la totalidad de los gastos que integran el gasto corriente total, entre los gastos que no son objeto del impuesto propuesto se encuentran las transferencias de gastos y las otras partidas que conforman el gasto corriente no monetario.

Adicionalmente, es necesario considerar para efectos de obtener la base del impuesto propuesto relativo a las actividades que se encuentran gravadas a tasa preferencial o que se encuentran exentas del Impuesto al Valor Agregado, derivado de que existen diferencias entre las magnitudes de las cifras reportadas en las ENIGH y los datos publicados en el Sistema de Cuentas Nacionales, originados por el esquema de construcción de ambos, ya que el Sistema de Cuentas Nacionales utiliza la información macroeconómica y la ENIGH utiliza las fuentes de información microeconómicas; la Secretaría de Hacienda y Crédito Público desarrolló una metodología para determinar un factor de ajuste para igualar ambas magnitudes, el cual es de 2.745688 para la ENIGH 2014 y de 2.433789 para la ENIGH de 2012, dicho factor se multiplica sobre los valores de los gastos reportados en la ENIGH. (SHCP, 2017d) (SHCP, 2016c).

Existe un tercer elemento a considerar para determinar el potencial recaudador del IGC propuesto. De acuerdo con los estudios relacionados con la evasión fiscal publicados por el Servicio de Administración Tributaria, específicamente en los relativos a la evasión fiscal del Impuesto al Valor Agregado, mismos que se determinan utilizando el método del potencial teórico, la diferencia entre la base del IVA que potencialmente se podría recaudar y la del IVA efectivamente recaudado, corresponde al base de la evasión estimada para

efectos de IVA. La proporción de dicha base desde el año 2004 oscila entre el 11.72% y el 7.44% del PIB de cada año (Fuentes et al, 2013); sin embargo, para efectos de esta investigación, dado que dicha proporción está en función del PIB generado anualmente, al no contar con la información del PIB de los años posteriores a la presente investigación, se determinó la proporción anual del incremento del PIB en pesos corrientes respecto del año inmediato anterior, generándose así un incremento promedio desde 2004 del 7.03% con una desviación estándar del 3.24%. No obstante lo anterior, de forma conservadora se utilizaron los mismos parámetros que los relativos al crecimiento de la actividad económica para las proyecciones de 2015 a 2020, para efectos de contar con el incremento menor de la base estimada de evasión fiscal para IVA, que forma parte de la determinación del potencial recaudador total del IGC propuesto. Es importante mencionar que ésta base no fue considerada para efectos de la estimación de recaudación una vez disminuidos los acreditamientos y la consideración de los efectos de la economía informal, lo anterior dado que solo se utilizó para medir el potencial total de recaudación del IGC.

Una vez determinada la base de la actividad económica para efectos de IGC propuesto con referencia a 2014, se procedió a efectuar las proyecciones del potencial recaudador total del impuesto propuesto para los ejercicios de 2015 a 2020 mediante simulaciones realizadas bajo el Método Monte Carlo, el cual consiste en un muestreo experimental en el que se estiman los posibles importes de recaudación del IGC, el número de iteraciones utilizadas fue de diez mil.

Los resultados de dichas simulaciones se obtienen bajo los siguientes parámetros, la base del IGC de actos gravados para efectos de IVA, la base del IGC de actos gravados a tasa

preferencial y actos exentos para efectos de IVA, la base del IGC de la base estimada de evasión fiscal para efectos de IVA, la estimación de la variación de la actividad económica para los ejercicios 2015 a 2020, la tasa del Impuesto General al Consumo propuesto que es del 3%, así como la base de la actividad económica para efectos del IGC propuesto con referencia a 2014 descrita previamente.

Respecto de las bases del IGC para actos gravados para efectos de IVA, actos gravados a tasa preferencial y actos exentos para efectos de IVA, así como de la base estimada de evasión fiscal para efectos de IVA, se determinan las proporciones que guarda cada una para integrar la base total de la actividad económica del IGC propuesto con referencia a 2014, así mismo con la evaluación realizada para los años de 2010 a 2014, se determinaron las proporciones mínimas, las proporciones medias y las proporciones máximas que guardaron durante éste periodo, las cuales son denominadas parámetro 1, parámetro 2 y parámetro 3 respectivamente.

En lo que respecta a la estimación de la variación de la actividad económica para los ejercicios 2015 a 2020, la cual se integra por el crecimiento de la actividad económica y a la inflación, el Banco de México en marzo de 2017 emitió un documento relativo a las expectativas económicas para los próximos 10 años, en la cual se manifiesta que la expectativa de crecimiento del PIB será de un 2.74% promedio anual y en el caso de la inflación general, se estima que será de un 3.45% promedio anual (BANXICO, 2017a y 2017b); por lo que para efecto de las proyecciones en la presente investigación se considerará conservadoramente un rango límite del 6% como variación de la actividad económica, con una desviación estándar de 1.5% de acuerdo con la variación entre las estimaciones recientes.

Derivado de las consideraciones anteriores, una vez generadas las simulaciones de las proyecciones para los años de 2015 a 2020 mediante el Método Monte Carlo utilizando en éste caso diez mil iteraciones, se determinó una estimación potencial de recaudación total del Impuesto General al Consumo propuesto de \$333,652 millones para el año 2015, así como un promedio de \$387,387 millones para los años de 2015 a 2020.

Tabla 23 - Potencial de recaudación total del IGC para los años de 2015 a 2020.

	Referencia			
	a 2014	Parámetro 1	Parámetro 2	Parámetro 3
Actividad económica	\$10,497			
Base de IGC de actos gravados para IVA	40.66%	39.42%	40.66%	41.91%
Base de IGC de actos a tasa preferencial y exentos para IVA	44.76%	40.56%	44.99%	48.05%
Base de IGC de base estimada de evasión fiscal para IVA	14.53%	12.23%	14.35%	17.53%
Variación en Actividad Económica	6.00%	6.00%	1.50%	
Tasa del IGC	3%			

Potencial de recaudación proyectada 2015 a 2020	2015	2016	2017	2018	2019	2020
Base de IGC de actos gravados para IVA	\$4,524.24	\$4,793.34	\$5,078.45	\$5,380.52	\$5,700.56	\$6,039.63
+ Base de IGC de actos a tasa preferencial y exentos para IVA	4,980.59	5,276.84	5,590.71	5,923.25	6,275.57	6,648.85
+ Base de IGC de base estimada de evasión fiscal para IVA	1,616.89	1,713.06	1,814.95	1,922.91	2,037.29	2,158.46
= Base Total	\$11,121.72	\$11,783.25	\$12,484.12	\$13,226.69	\$14,013.42	\$14,846.94
x Tasa del IGC	3%	3%	3%	3%	3%	3%
= IGC total	\$333.65	\$353.50	\$374.52	\$396.80	\$420.40	\$445.41

IGC promedio de 2015 a 2020	\$387.38
-----------------------------	----------

Cifras en miles de millones de pesos

Fuente: Elaboración propia simulaciones a través del programa computacional @Risk

De los resultados obtenidos en las proyecciones se determina que para el año 2015 el potencial recaudador total del IGC propuesto es del 1.83% respecto del PIB generado en dicho año, así mismo para el año 2016 el potencial recaudador total del IGC propuesto es del 1.81% respecto del PIB generado en dicho año, lo cual excede considerablemente la proporción del 0.50% del PIB señalado en la hipótesis de la presente investigación.

Así mismo, de acuerdo con las simulaciones realizadas, se determinó una probabilidad del 90% para generar una recaudación potencial total de entre \$335 mil millones y \$440 mil millones; con un valor mínimo de recaudación de \$297 mil millones y un valor máximo de \$591 mil millones, así como con una media de \$388 mil millones y una moda y mediana de \$386 mil millones.

Figura 10 - Magnitud de recaudación potencial total del IGC a una probabilidad del 90%



Fuente: Elaboración propia a través del programa computacional @Risk

Ahora bien, dada la configuración del IGC propuesto es necesario disminuir del potencial recaudador total los acreditamientos al Impuesto Sobre la Renta de los contribuyentes que sí tributan proporcional y equitativamente de acuerdo con su capacidad de pago, lo que resulta en el potencial recaudador sobre los contribuyentes que tributan en la economía formal pero con un grado de evasión fiscal y los contribuyentes que operan en la economía informal.

Para lo cual, es necesario primeramente separar las bases del IGC para actos gravados para efectos de IVA, actos gravados a tasa preferencial y actos exentos para efectos de IVA, en economía formal e informal, de acuerdo con el registro reciente de la actividad económica informal, ésta corresponde al 23.6% del total de la actividad económica del país (INEGI, 2016). En lo que respecta a la base estimada de evasión fiscal para IVA, como se mencionó previamente, no es considerada para efectos de esta proyección, ya que solo se utilizó para medir el potencial total de recaudación del IGC.

Posteriormente es necesario distribuir la parte del potencial recaudador del IGC de la economía formal, en la proporción que guarda la recaudación de los impuestos al consumo por tipo de contribuyente, dado que el IGC al ser un impuesto al consumo guardará proporciones similares a la recaudación por tipo de contribuyente que guardan otros impuestos al consumo, para estos efectos, se consideró la proporción que guarda la recaudación del Impuesto al Valor Agregado por cada tipo de contribuyente; así mismo, los tipos de contribuyentes en los que se efectúa la distribución son en personas físicas con ingresos por sueldos y salarios para efectos del ISR, personas físicas con ingresos distintos a sueldos y salarios para efectos del ISR, así como en personas morales para efectos de ISR, los cuales son los regímenes fiscales en los que se divide la configuración del IGC propuesto.

Una vez efectuada esta distribución de la proporción que guarda la recaudación por tipo de contribuyente, es necesario considerar solamente la proporción de evasión fiscal para efectos de ISR que se genera en estos tres segmentos de contribuyentes, para lo cual, de acuerdo con los estudios mencionados previamente relacionados con la evasión fiscal publicados por el Servicio de Administración Tributaria, específicamente en los relativos a la evasión fiscal

del Impuesto Sobre la Renta, en lo que respecta a las personas morales, de acuerdo con los Censos Económicos así como a la información detallada reciente del INEGI, el resultado fiscal y por ende el ISR potencial fue superior en un 31.4% al ISR efectivamente recaudado, lo que se traduce en una evasión fiscal para ISR de contribuyentes personas morales del 31.4%, en el caso de las personas físicas con ingresos por sueldos y salarios se determinó una evasión fiscal para ISR del 15.5%, así como un 83.44% promedio de evasión fiscal para ISR de las personas físicas con ingresos distintos a sueldos y salarios (Fuentes et al, 2013).

Adicionalmente, es necesario considerar el segmento de la economía informal la cual no tendrá oportunidad de acreditar el IGC contra el ISR, generándose así una recaudación íntegra en este segmento de economía informal, para lo cual se consideran las bases del IGC para actos gravados para efectos de IVA y para los actos gravados a tasa preferencial y actos exentos para efectos de IVA, por la proporción de la actividad económica informal, la cual corresponde al 23.6% del total de la actividad económica del país (INEGI, 2016). Como se mencionó previamente, no se considera la base estimada de evasión fiscal para IVA para efectos de esta proyección, ya que solo se utilizó para medir el potencial total de recaudación del IGC.

Derivado de las consideraciones anteriores, una vez disminuidos los acreditamientos del potencial recaudador del IGC para el segmento de la economía formal, así como la recaudación potencial de los contribuyentes que operan en la economía informal, se determinó una estimación potencial de recaudación del Impuesto General al Consumo después de acreditamientos de \$114,449 millones para el año 2015, así como un promedio de \$132,093 millones para los años de 2015 a 2020.

Tabla 24 - Potencial de recaudación del IGC después de acreditamientos para los años de 2015 a 2020

	2015	2016	2017	2018	2019	2020
Base de IGC de personas físicas salarios que no podrán acreditar el IGC	\$790.20	\$857.67	\$908.68	\$962.73	\$1,019.99	\$1,080.66
+ Base de IGC de personas físicas distintas de salarios que no podrán acreditar el IGC	\$163.96	\$162.59	\$172.26	\$182.50	\$193.36	\$204.86
+ Base de IGC de personas morales que no podrán acreditar el IGC	617.68	617.15	653.85	692.75	733.95	777.61
+ Base de IGC de la actividad informal que no podrá acreditar el IGC	2,243.14	2,376.56	2,517.92	2,667.69	2,826.37	2,994.48
= Base Total	\$3,814.98	\$4,013.96	\$4,252.72	\$4,505.67	\$4,773.67	\$5,057.61
x Tasa del IGC	3%	3%	3%	3%	3%	3%
= IGC total	\$114.45	\$120.42	\$127.58	\$135.17	\$143.21	\$151.73
IGC promedio de 2015 a 2020	\$132.09					

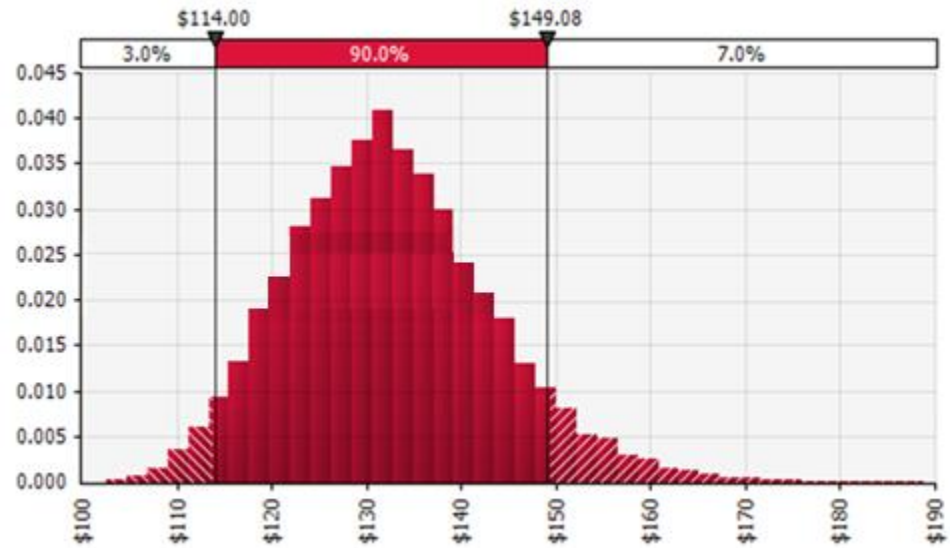
Cifras en miles de millones de pesos

Fuente: Elaboración propia, simulaciones a través del programa computacional @Risk

De los resultados obtenidos en las proyecciones se determina que para el año 2015 el potencial recaudador del IGC después de acreditamientos es del 0.63% respecto del PIB generado en dicho año, así mismo para el año 2016 el potencial recaudador del IGC después de acreditamientos es del 0.62% respecto del PIB generado en dicho año, lo cual excede en un 24% de la proporción del 0.50% del PIB señalado en la hipótesis de la presente investigación.

Así mismo, de acuerdo con las simulaciones realizadas, se determinó una probabilidad del 90% para generar una recaudación potencial después de acreditamientos de entre \$114 mil millones y \$149 mil millones; con un valor mínimo de recaudación de \$102 mil millones y un valor máximo de \$188 mil millones, así como con una media de \$132 mil millones y una moda y mediana de \$131 mil millones.

Figura 11 - Magnitud de recaudación potencial después de acreditamientos del IGC a una probabilidad del 90%



Fuente: Elaboración propia a través del programa computacional @Risk

Finalmente se efectuaron proyecciones de simulaciones considerando una tasa del IGC del 4%, en lugar de la tasa propuesta de 3%, obteniendo los siguientes resultados.

Tabla 25 - Comparativo del potencial de recaudación del IGC a tasas del 3% y 4%

	Tasa del 3%		Tasa del 4%	
	Potencial de recaudación total	Potencial de recaudación después de acreditamientos	Potencial de recaudación total	Potencial de recaudación después de acreditamientos
Recaudación para 2015	\$334	\$114	\$445	\$153
Recaudación para 2016	\$353	\$120	\$471	\$161
Recaudación promedio 2015 a 2020	\$387	\$132	\$517	\$176
Rango de recaudación en 6 años con probabilidad al 90%	\$334 - \$440	\$114 - \$149	\$445 - \$587	\$152 - \$199
Valor mínimo de recaudación	\$297	\$102	\$402	\$130
Valor máximo de recaudación	\$591	\$188	\$777	\$255
Proporción del PIB respecto de 2015	1.83%	0.63%	2.43%	0.84%
Proporción del PIB respecto de 2016	1.81%	0.62%	2.41%	0.82%

Cifras en miles de millones de pesos

Fuente: Elaboración propia, simulaciones a través del programa computacional @Risk

De este comparativo se desprende que al incrementar en un punto porcentual la tasa del Impuesto General al Consumo propuesto el incremento en el potencial de recaudación es de alrededor de un 34%; con lo cual concluye el presente aparatado de esta investigación.

4. RESULTADOS DE LA INVESTIGACIÓN

En el presente capítulo se mostrarán los resultados de la investigación realizada.

4.1. Resultados de la investigación

Para efectos de la comprobación de la hipótesis de investigación, fue necesario determinar el potencial recaudador del Impuesto General al Consumo propuesto, para lo cual se consideraron los elementos del impuesto propuesto, es decir, el sujeto, el objeto, la base y la tasa, así como las proyecciones de crecimiento económico e inflación hasta el año 2020 de acuerdo con el periodo de estudio.

En el apartado de procedimiento metodológico de la presente investigación, se describe detalladamente el procedimiento realizado para determinar el potencial recaudador total del IGC propuesto, así como del potencial de recaudación después de acreditamientos del IGC propuesto, por cuál en este apartado solo se mostrarán los resultados de la presente investigación.

Una vez generadas las simulaciones de las proyecciones para los años de 2015 a 2020 mediante el Método Monte Carlo, el cual consiste en un muestreo experimental en el que se estiman los posibles importes de recaudación del IGC, utilizando en éste caso diez mil iteraciones, se determinó una estimación potencial de recaudación total del Impuesto General al Consumo propuesto de \$333,652 millones para el año 2015, para el año 2016 de \$ 353,497

millones, así como una recaudación promedio de \$387,387 millones para los años de 2015 a 2020.

Tabla 26 – Resultados - Potencial de recaudación total del IGC para los años de 2015 a 2020.

	Referencia			
	a 2014	Parámetro 1	Parámetro 2	Parámetro 3
Actividad económica	\$10,497			
Base de IGC de actos gravados para IVA	40.66%	39.42%	40.66%	41.91%
Base de IGC de actos a tasa preferencial y exentos para IVA	44.76%	40.56%	44.99%	48.05%
Base de IGC de base estimada de evasión fiscal para IVA	14.53%	12.23%	14.35%	17.53%
Variación en Actividad Económica	6.00%	6.00%	1.50%	
Tasa del IGC	3%			

Potencial de recaudación proyectada 2015 a 2020	2015	2016	2017	2018	2019	2020
Base de IGC de actos gravados para IVA	\$4,524.24	\$4,793.34	\$5,078.45	\$5,380.52	\$5,700.56	\$6,039.63
+ Base de IGC de actos a tasa preferencial y exentos para IVA	4,980.59	5,276.84	5,590.71	5,923.25	6,275.57	6,648.85
+ Base de IGC de base estimada de evasión fiscal para IVA	1,616.89	1,713.06	1,814.95	1,922.91	2,037.29	2,158.46
= Base Total	\$11,121.72	\$11,783.25	\$12,484.12	\$13,226.69	\$14,013.42	\$14,846.94
x Tasa del IGC	3%	3%	3%	3%	3%	3%
= IGC total	\$333.65	\$353.50	\$374.52	\$396.80	\$420.40	\$445.41

IGC promedio de 2015 a 2020	\$387.38
-----------------------------	----------

Cifras en miles de millones de pesos

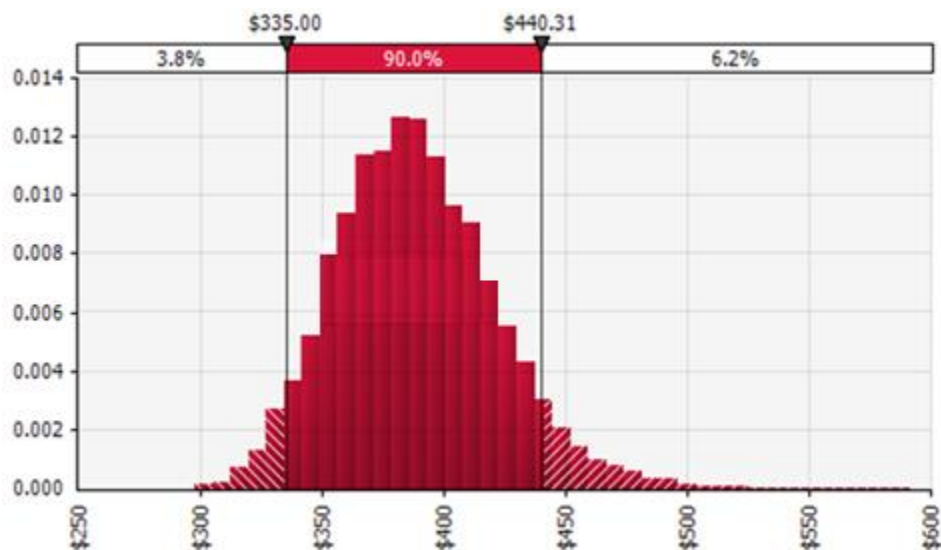
Fuente: Elaboración propia simulaciones a través del programa computacional @Risk

De los resultados obtenidos en las proyecciones se determina que para el año 2015 el potencial recaudador total del IGC propuesto es del 1.83% respecto del PIB generado en dicho año, así mismo para el año 2016 el potencial recaudador total del IGC propuesto es del 1.81% respecto del PIB generado en dicho año, lo cual excede considerablemente la proporción del 0.50% del PIB señalado en la hipótesis de la presente investigación.

Así mismo, de acuerdo con las simulaciones realizadas, se determinó una probabilidad del 90% para generar una recaudación potencial total de entre \$335 mil millones y \$440 mil millones; con un valor mínimo de recaudación de \$297 mil millones y un valor máximo de

\$591 mil millones, así como con una media de \$388 mil millones y una moda y mediana de \$386 mil millones.

Figura 12 – Resultados - Magnitud de recaudación potencial total del IGC a una probabilidad del 90%



Fuente: Elaboración propia a través del programa computacional @Risk

Sin embargo, dada la configuración del IGC propuesto fue necesario disminuir del potencial recaudador total los acreditamientos al Impuesto Sobre la Renta de los contribuyentes que sí tributan proporcional y equitativamente de acuerdo con su capacidad de pago, para determinar el potencial recaudador sobre los contribuyentes que tributan en la economía formal pero con un grado de evasión fiscal y los contribuyentes que operan en la economía informal.

Una vez disminuidos los acreditamientos del potencial recaudador del IGC para el segmento de la economía formal, así como la consideración de la recaudación potencial sobre los

contribuyentes que operan en la economía informal, se determinó una estimación potencial de recaudación del Impuesto General al Consumo después de acreditamientos de \$114,449 millones para el año 2015, para el año 2016 de \$120,418 millones, así como una recaudación promedio de \$132,093 millones para los años de 2015 a 2020.

Tabla 27 – Resultados - Potencial de recaudación del IGC después de acreditamientos para los años de 2015 a 2020

	2015	2016	2017	2018	2019	2020
Base de IGC de personas físicas salarios que no podrán acreditar el IGC	\$790.20	\$857.67	\$908.68	\$962.73	\$1,019.99	\$1,080.66
+ Base de IGC de personas físicas distintas de salarios que no podrán acreditar el IGC	\$163.96	\$162.59	\$172.26	\$182.50	\$193.36	\$204.86
+ Base de IGC de personas morales que no podrán acreditar el IGC	617.68	617.15	653.85	692.75	733.95	777.61
+ Base de IGC de la actividad informal que no podrá acreditar el IGC	2,243.14	2,376.56	2,517.92	2,667.69	2,826.37	2,994.48
= Base Total	\$3,814.98	\$4,013.96	\$4,252.72	\$4,505.67	\$4,773.67	\$5,057.61
x Tasa del IGC	3%	3%	3%	3%	3%	3%
= IGC total	\$114.45	\$120.42	\$127.58	\$135.17	\$143.21	\$151.73
IGC promedio de 2015 a 2020	\$132.09					

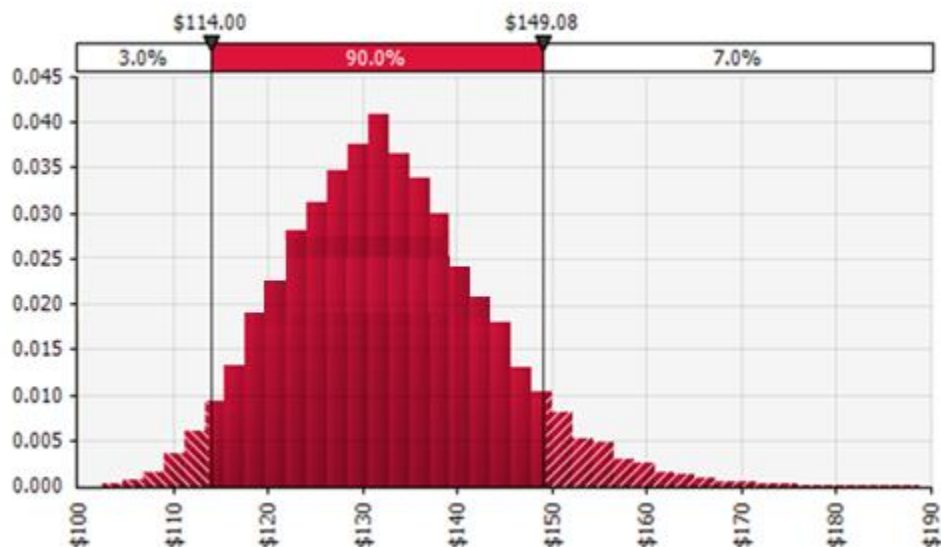
Cifras en miles de millones de pesos

Fuente: Elaboración propia, simulaciones a través del programa computacional @Risk

De los resultados obtenidos en las proyecciones se determina que para el año 2015 el potencial recaudador del IGC después de acreditamientos es del 0.63% respecto del PIB generado en dicho año, así mismo para el año 2016 el potencial recaudador del IGC después de acreditamientos es del 0.62% respecto del PIB generado en dicho año, lo cual excede en un 24% de la proporción del 0.50% del PIB señalado en la hipótesis de la presente investigación.

Así mismo, de acuerdo con las simulaciones realizadas, se determinó una probabilidad del 90% para generar una recaudación potencial de entre \$114 mil millones y \$149 mil millones; con un valor mínimo de recaudación de \$102 mil millones y un valor máximo de \$188 mil millones, así como con una media de \$132 mil millones y una moda y mediana de \$131 mil millones.

Figura 13 - Resultados - Magnitud de recaudación potencial después de acreditamientos del IGC a una probabilidad del 90%



Fuente: Elaboración propia a través del programa computacional @Risk

Finalmente se efectuaron proyecciones de simulaciones considerando una tasa del IGC del 4%, en lugar de la tasa propuesta del 3%, obteniendo los siguientes resultados.

Tabla 28 - Resultados - Comparativo del potencial de recaudación del IGC a tasas del 3% y 4%

	Tasa del 3%		Tasa del 4%	
	Potencial de recaudación total	Potencial de recaudación después de acreditamientos	Potencial de recaudación total	Potencial de recaudación después de acreditamientos
Recaudación para 2015	\$334	\$114	\$445	\$153
Recaudación para 2016	\$353	\$120	\$471	\$161
Recaudación promedio 2015 a 2020	\$387	\$132	\$517	\$176
Rango de recaudación en 6 años con probabilidad al 90%	\$334 - \$440	\$114 - \$149	\$445 - \$587	\$152 - \$199
Valor mínimo de recaudación	\$297	\$102	\$402	\$130
Valor máximo de recaudación	\$591	\$188	\$777	\$255
Proporción del PIB respecto de 2015	1.83%	0.63%	2.43%	0.84%
Proporción del PIB respecto de 2016	1.81%	0.62%	2.41%	0.82%

Cifras en miles de millones de pesos

Fuente: Elaboración propia, simulaciones a través del programa computacional @Risk

De este comparativo se desprende que al incrementar en un punto porcentual la tasa del Impuesto General al Consumo propuesto el incremento en el potencial de recaudación es de alrededor de un 34%.

4.2. Conclusiones

De acuerdo con los resultados obtenidos en la presente investigación, la estimación potencial de recaudación total del Impuesto General al Consumo para los años 2015 y 2016, es de \$333,652 millones y \$353,497 millones respectivamente, lo cual representa el 1.83% y el 1.81% del PIB generado en los años 2015 y 2016 respectivamente.

Así mismo, respecto de la estimación del potencial de recaudación del Impuesto General al Consumo después de acreditamientos al Impuesto Sobre la Renta para los años 2015 y 2016, se determinó un importe de \$114,449 millones y \$120,418 millones respectivamente, lo cual representa el 0.63% y el 0.62% del PIB generado en los años 2015 y 2016 respectivamente.

Con los resultados previamente mencionados, se excede en 2015 un 26% y en 2016 un 24% la proporción del 0.50% del PIB de dichos años, por lo que se rechaza la hipótesis nula de la presente investigación.

Finalmente es menester mencionar que adicionalmente a su potencial recaudador, el Impuesto General al Consumo propuesto genera importantes beneficios, entre ellos: el evitar que un nuevo impuesto o el aumento de las tasas de los impuestos federales actuales incremente la carga tributaria de los contribuyentes que se encuentran contribuyendo proporcional y equitativamente de acuerdo con su capacidad de pago; así como contribuir a la identificación de los contribuyentes que realizan erogaciones superiores a los ingresos declarados, lo cual los ubica en una situación de discrepancia fiscal, generándose así un área de oportunidad para las autoridades fiscales de incrementar la recaudación de otros impuestos federales.

CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

Derivado de la imposibilidad de sufragar las necesidades de la sociedad mexicana por parte del Gobierno Federal, de acuerdo con las obligaciones establecidas hacia éste en el apartado dogmático de nuestra Ley Suprema, las cuales son proteger y garantizar los derechos humanos; brindar educación de calidad y de manera gratuita a los niveles de preescolar a medio superior; apoyar la investigación científica y tecnológica; fortalecer la difusión de la cultura mexicana; proteger la salud, garantizar el derecho a un medio ambiente sano para el desarrollo; garantizar el suministro de agua para consumo personal y doméstico; establecer los instrumentos y apoyos necesarios para el disfrute de una vivienda digna y decorosa; promover los medios para la difusión y el desarrollo de la cultura; promover el deporte y garantizar el acceso a las tecnologías de información y comunicación, lo anterior para todos y cada uno de los ciudadanos de la nación, y de manera específica tiene la obligación de satisfacer las necesidades de alimentación, salud, educación y sano esparcimiento de los niños y niñas mexicanos; mediante el ejercicio del gastos social, se tiene la imperante necesidad de generar mayores ingresos federales los cuales preferentemente deben ser tributarios y no derivados de recursos no renovables como el petróleo o pero aún derivados de un déficit fiscal.

Ya que éste último medio ha generado una deuda pública que hoy en día asciende a \$5.4 billones lo cual representa el 27.9% del PIB generado en 2016; y el continuo incremento de la misma podría derivar en suspensión de pagos de la deuda del Estado, así como en procesos hiperinflacionarios. Dentro de las causas que han generado esta falta de ingresos se encuentran la evasión fiscal (OCDE/CIAT/CEPAL/BID, 2017), las deficiencias en los

sistemas recaudatorios (OCDE, 2010), la economía informal (INEGI, 2016) y la dependencia de ingresos petroleros (SCHP, 2016a).

Por lo cual se han realizado intentos por incrementar los niveles de ingresos tributarios federales, entre ellos la creación de dos impuestos que fueron el Impuesto Empresarial a Tasa Única y el Impuesto a los Depósitos en Efectivo, los cuales entraron en vigor en 2008, pero fueron abrogados en 2013. Así mismo en años recientes se ha venido incrementando la base de contribuyentes teniendo al cierre de marzo de 2017 un padrón federal total de 59,454,023 contribuyentes activos (SAT, 2015a); sin embargo, otros intentos realizados han sido el incremento de las tasas de impuestos directos para personas físicas, así como el incremento en las tasas y bases de los impuestos indirectos, lo cual genera un incremento en la carga fiscal de quienes ya se encuentran contribuyendo con el gasto público de manera proporcional y equitativa de acuerdo con su capacidad de pago.

Por lo anterior, el hecho observado que consiste en el fenómeno estudiado en la presente investigación consistió en la necesidad de obtener mayores ingresos por parte del Gobierno Federal, sin aumentar la carga fiscal de quienes ya contribuyen con el gasto público proporcional y equitativamente de acuerdo con su capacidad de pago, derivándose de éste la pregunta de investigación relativa a ¿cuál debe ser la configuración de un nuevo impuesto que ayude recaudar al menos el 0.5% del PIB, sin aumentar la carga fiscal de quienes ya contribuyen proporcional y equitativamente de acuerdo con su capacidad de pago?

Generándose así la hipótesis de investigación misma que propone que el Impuesto General al Consumo propuesto genera un potencial de recaudación fiscal federal superior al 0.5% del

PIB. Sobre la cual, dados los resultados de la presente investigación, el potencial de recaudación total del IGC para los años 2015 y 2016 asciende a 1.81% y 1.83% del PIB, respectivamente; sin embargo, dada la configuración del impuesto que se propuso para no incrementar la carga fiscal de quienes ya se encuentran contribuyendo proporcional y equitativamente de acuerdo con su capacidad de pago, al disminuirle los acreditamientos sobre el Impuesto Sobre la Renta se genera un potencial de recaudación para los mismos años de un 0.63% y un 0.62% del PIB, respectivamente, con lo cual se rechaza la hipótesis nula de la presente investigación. Es importante señalar que la tasa del IGC propuesta es del 3%.

Cumpléndose de esta manera el objetivo general de la investigación pues se diseñó un nuevo impuesto federal que contribuya a recaudar adicionalmente al menos el 0.5% del PIB, sin que aumente la carga fiscal de quienes ya contribuyen proporcional y equitativamente de acuerdo con su capacidad de pago.

Así mismo, se sustentó la constitucionalidad del impuesto propuesto, pues de acuerdo con el análisis realizado no se violan los derechos humanos y sus garantías establecidos en el apartado dogmático de nuestra Ley Suprema que tienen impacto en el ámbito fiscal. Así mismo, el impuesto propuesto atiende los principios de proporcionalidad y equidad establecidos dentro de las obligaciones de tributación de los ciudadanos mexicanos. Resulta indispensable mencionar que no es posible determinar en la presente investigación la constitucionalidad del impuesto propuesto, debido a que la instancia competente para ello, de acuerdo con lo establecido en el capítulo IV del título III de nuestra Ley Fundamental, es la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

De igual modo, derivado del análisis efectuado a las políticas fiscales en el ámbito internacional de 116 países o jurisdicciones internacionales, se observó que en su mayoría los países recaudan los tributos al consumo a través del Impuesto al Valor Agregado, el cual tiene similitud con el utilizado en México, pero con diferencias en la amplitud de sus bases, así como una gran variedad de tasas utilizadas. Así mismo, se identificaron impuestos adicionales entre los que se encuentran los siguientes: Impuesto para los bienes y servicios, Impuesto armonizado de servicios, Impuesto para ingresos, Impuesto sobre ingresos brutos de los negocios, Impuesto para la salud, Impuesto de circulación de mercancías y servicios, Impuesto para productos industrializados, Impuestos sobre los servicios, Contribución para programas de integración social y formación del patrimonio público, Contribución para el financiamiento de seguridad social, así como un Impuesto para el turismo, bienes y servicios; sin embargo, dada la configuración de los mismos, no se identificó algún tributo que tenga una configuración como la del impuesto que se propone en la presente investigación.

Continuando con el cumplimiento de los objetivos de la presente investigación, fue redactada la Ley de Impuesto General al Consumo, la cual se integra por 32 artículos divididos en 5 títulos. De igual modo, fue diseñada su implementación para hacer eficiente su operacionalización, y por supuesto se analizaron las reformas necesarias a la distintas Leyes fiscales que se ven implicadas en la operacionalización del impuesto propuesto. Adicionalmente se describió la esencia del Impuesto General al Consumo para generar un proceso de sensibilización y entendimiento del mismo, así como un análisis de los puntos relevantes de la Ley propuesta.

Dadas las magnitudes de recaudación del Impuesto General al Consumo es posible incrementar los recursos a destinar al gasto social sin afectar a quienes ya contribuyen proporcional y equitativamente de acuerdo con su capacidad de pago, un sencillo ejemplo del gasto social adicional que se podría realizar sería duplicar el gasto que actualmente se realiza en Innovaciones y Ciencias.

Finalmente, resulta menester mencionar que adicionalmente a su potencial recaudador, el Impuesto General al Consumo propuesto genera importantes beneficios, entre ellos: el evitar que un nuevo impuesto o el aumento de las tasas de los impuestos federales actuales incremente la carga tributaria de los contribuyentes que se encuentran contribuyendo proporcional y equitativamente de acuerdo con su capacidad de pago.

Así mismo, la forma en la que opera el Impuesto General al Consumo para las personas morales ayuda a reducir el perjuicio que generan las entidades denominadas EFOS y EDOS, toda vez que genera la causación segura del impuesto general al consumo ya sea que dichos CFDI se encuentren pagados o pendientes de pago.

En el caso de algunas entidades, por ejemplo las que operan bajo el esquema de subcontratación de personal, es decir, que dentro de sus deducciones autorizadas para el Impuesto Sobre la Renta no se encuentran gastos de nómina los cuales no son objeto del presente impuesto, puede considerarse que podrían contribuir con un impuesto del 3% de sus deducciones autorizadas para ISR que se encuentren amparadas con un CFDI por operaciones realizadas en territorio nacional, así como por la importación de bienes y servicios. Pues se considera que quien tiene la capacidad de consumir, tiene la capacidad de contribuir.

Fomenta la cultura de los contribuyentes de cumplir con la obligación fiscal de solicitar el CFDI correspondiente por los actos o actividades realizados, para efectos de poder soportar la procedencia del acreditamiento del impuesto general al consumo efectivamente pagado, y por ende el cumplimiento la obligación por parte del proveedor de entregar el CFDI correspondiente.

Así como contribuir a la identificación de los contribuyentes que realizan erogaciones superiores a los ingresos declarados, con tal de efectuar el acreditamiento correspondiente; lo cual los ubica en una situación de discrepancia fiscal, generándose así un área de oportunidad para las autoridades fiscales de incrementar la recaudación de otros impuestos federales.

Futuras líneas de investigación

Como futuras líneas de investigación se proponen:

- La reconfiguración de la Política Tributaria Federal incorporando el Impuesto General al Consumo dada la Incidencia Fiscal de los Impuestos Federales.
- Replicar la propuesta del Impuesto General al Consumo a nivel internacional para analizar los posibles beneficios similares a los demostrados en la presente investigación.

- Estudiar el efecto del Impuesto General al Consumo como Recaudación Federal Participable para las Entidades Federativas adheridas al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Álvarez, D. (2008). Tributación Directa en América Latina: Equidad y desafíos Estudio del Caso México. Recuperado de <http://www.cepal.org/es/publicaciones/5451-tributacion-directa-en-america-latina-equidad-y-desafios-estudio-del-caso-de>
- Ayala, J. (2000). Diccionario moderno de la economía del sector público: para entender las finanzas del Estado mexicano. Ed. Diana. México
- BANXICO (2017a) Banco de México. Encuesta sobre las Expectativas de los Especialistas en Economía del Sector Privado: Febrero de 2017. Recuperado de <http://www.banxico.org.mx/dyn/informacion-para-la-prensa/comunicados/resultados-de-encuestas/expectativas-de-los-especialistas/%7B535D6B0F-F54E-BED8-965D-F128DF7ACBA9%7D.pdf>
- BANXICO (2017b) Banco de México. Encuesta sobre las Expectativas de los Especialistas en Economía del Sector Privado: Marzo de 2017. Recuperado de <http://www.banxico.org.mx/dyn/informacion-para-la-prensa/comunicados/resultados-de-encuestas/expectativas-de-los-especialistas/%7B2DA23047-DE13-C195-BF2C-AF9553E13E3C%7D.pdf>
- Bartelsman, E. Beetsma, R. (2000). Why Pay More? Corporate Avoidance through transfer pricing in OECD countries. Recuperado de http://www.researchgate.net/publication/4921335_Why_pay_more_Corporate_tax_avoidance_through_transfer_pricing_in_OECD_countries
- Benavides, G. Villa, M. Pérez, G. Venegas, S. Colla, E. (2013). Estudio de las conductas en el cumplimiento y evasión de las obligaciones fiscales. Recuperado de http://www.sat.gob.mx/administracion_sat/estudios_evasion_fiscal/Documents/Conductual.pdf
- CEFP (2005) Centro de Estudios de las Finanzas Públicas. El ingreso Tributario en México, Recuperado de <http://www.cefp.gob.mx/intr/edocumentos/pdf/cefp/cefp0072005.pdf>
- CEFP (2013) Centro de Estudios de las Finanzas Públicas. Impuesto al Valor Agregado: Importancia para la recaudación fiscal entre los países miembros de la OCDE, Recuperado de <http://www.cefp.gob.mx/publicaciones/nota/2013/enero/notacefp0032013.pdf>
- CEFP (2015) Centro de Estudios de las Finanzas Públicas. Análisis Internacional de los Ingresos Tributarios 2006 - 2014, Recuperado de <http://cefp.gob.mx/publicaciones/revista/2015/rfpcefp0202015.pdf>

- Cuevas, V. Chávez, F. (2006). Déficit, Deuda y Reforma Fiscal en México. Recuperado de <http://www.revistas.unam.mx/index.php/pde/article/view/7649>
- EY (2016) Ernst & Young. Worldwide VAT, GST & Sales Tax Guide 2016. Recuperado de <http://www.ey.com/GL/en/Services/Tax/Global-tax-guide-archive>
- Flores, E. (1961). Finanzas Públicas Mexicanas, Ed. Porrúa, México, 1961.
- Fuentes, H. Zamudio, A. Barajas, S. Ayllón, G. Brown, A. Serrano, M. (2012). Estudio de evasión fiscal mediante el uso de efectivo. Recuperado de http://www.sat.gob.mx/administracion_sat/estudios_evasion_fiscal/Documents/eva_fis_efec_2012.pdf
- Fuentes, H. Zamudio, A. Barajas, S. Ayllón, G. Mora, J. Serrano, M. (2013). Estudio de evasión global de impuestos. Recuperado de http://www.sat.gob.mx/administracion_sat/estudios_evasion_fiscal/Documents/ITESM.zip
- García C., Derecho Tributario, Ed. Depalma, Buenos Aires, 1996.
- Hall, R. Rabushka, A. (2007). The Flat Tax. Recuperado de <http://www.hoover.org/research/flat-tax>
- Heath, J. (2012). Lo que indican los indicadores. Cómo utilizar la información estadística para entender la realidad económica de México. Recuperado de <http://www.beta.inegi.org.mx/app/biblioteca/ficha.html?upc=702825003406>
- Hernández, R., Fernández, C., Baptista, P. (2010). Metodología de la investigación. México. Ed. McGraw-Hill.
- Hinojosa, A. (2006). Configuración y revisión de la ley federal de presupuesto y responsabilidad hacendaria en México: Un enfoque ético en las finanzas públicas. Recuperado de [http://www.spentamexico.org/v1-n1/1\(1\)%2090-101.pdf](http://www.spentamexico.org/v1-n1/1(1)%2090-101.pdf)
- Hinojosa, A. (2010). La imposición directa de las personas físicas que realizan actividades empresariales 1980-2008: ¿Proporcionalidad y equidad tributaria? Recuperado de http://www.economia.unam.mx/cladhe/registro/ponencias/558_abstr act.docx
- INEGI (2011) Instituto Nacional de Estadística y Geografía. Encuesta Nacional de Ingresos y Gastos de los Hogares ENIG 2010. Recuperado de <https://cleancookstoves.org/binary-data/RESOURCE/file/000/000/71-1.pdf>
- INEGI (2013) Instituto Nacional de Estadística y Geografía. Encuesta Nacional de Ingresos y Gastos de los Hogares ENIG 2012. Recuperado de http://www.beta.inegi.org.mx/contenidos/proyectos/enchogares/regulares/enigh/tradicional/2012/doc/resultados_enigh12.pdf

- INEGI (2015) Instituto Nacional de Estadística y Geografía. Encuesta Nacional de Ingresos y Gastos de los Hogares ENIG 2014. Recuperado de http://www.beta.inegi.org.mx/contenidos/proyectos/enchogares/regulares/enigh/tradicional/2014/doc/resultados_enigh14.pdf
- INEGI (2016) Instituto Nacional de Estadística y Geografía. Actualización de la Medición de la Economía Informal, 2015 Preliminar. Año Base 2008. Recuperado de http://www.inegi.org.mx/saladeprensa/boletines/2016/especiales/especiales2016_12_08.pdf
- INEGI (2017) Instituto Nacional de Estadística y Geografía. Producto Interno Bruto Trimestral, cifras originales. Recuperado de <http://www.inegi.org.mx/est/contenidos/proyectos/cn/pibt/default.aspx>
- INIFAP (2011) Instituto Nacional de Investigaciones Forestales, Agrícolas y Pecuarias. Elasticidad de oferta y demanda de los principales productos agropecuarios de México. Recuperado de <http://biblioteca.inifap.gob.mx:8080/jspui/bitstream/handle/123456789/3737/ESLASTICIDADES.pdf;sequence=1>
- Margáin, E., Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano, Ed. Porrúa, México, 2014.
- OCDE (2005) Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico. Social, Employment and Migration Working Papers No. 29. Recuperado de <http://www.oecd-ilibrary.org/docserver/download/358663135802.pdf?expires=1504751897&id=id&accname=guest&checksum=BAAFE2E78DED38142C1C7CFA5F17A4AC>
- OCDE (2008) Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico. Growing Unequal? Income Distribution and Poverty in OECD Countries. Recuperado de http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/social-issues-migration-health/growing-unequal_9789264044197-en#.WQIDkmk1_IU#page1
- OCDE (2010) Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico. Perspectivas OCDE: México Políticas Clave para un Desarrollo Sostenible. Recuperado de <http://www.oecd.org/mexico/45391108.pdf>
- OCDE (2015) Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico. Estudios económicos de la OCDE México. Recuperado de <http://www.oecd.org/economy/surveys/Mexico-Overview-2015%20Spanish.pdf>
- OCDE (2016) Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico. Programa para la Evaluación Internacional de Alumnos. Recuperado de <https://www.oecd.org/pisa/PISA-2015-Mexico-ESP.pdf>
- OCDE/CIAT/CEPAL (2015) Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico/ Centro Interamericano de Administraciones Tributarias/Comisión Económica para América Latina y el Caribe. Revenue Statics in Latin America and Caribbean 1990-2013.

Recuperado de [http://www.oecd.org/ctp/tax-global/Consolidated%20LAC%20country%20 notes.pdf](http://www.oecd.org/ctp/tax-global/Consolidated%20LAC%20country%20notes.pdf)

OCDE/CIAT/CEPAL/BID (2017) Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico/ Centro Interamericano de Administraciones Tributarias/Comisión Económica para América Latina y el Caribe/Banco Interamericano de Desarrollo. Revenue Statics in Latin America and the Caribbean 2017. Recuperado de <http://www.oecd-ilibrary.org/docserver/download/2317053e.pdf?expires=1493959787&id=id&accname=guest&checksum=DC469E561D5C66D35898AD9FD1954D9F>

ONU (2004) Organización de las Naciones Unidas. El Estado de derecho y la justicia de transición en las sociedades que sufren o han sufrido conflictos, Recuperado de <http://www.un.org/es/comun/docs/?symbol=S/2004/616>

Paura, J. (2005). Propuesta de Régimen Fiscal con Preminencia de Impuestos Indirectos y la consecuente desgravación de los Impuestos Directos a través de una Política Tributaria. Tesis inedita de Doctorado. Universidad Autónoma de Nuevo León, Nuevo León, México.

Piketty, T. (2014). El capital en el siglo XXI. México. Ed. Fondeo de Cultura Económica.

Reinhart, C., Rogoff, K. (2011). From Financial Crash to Debt Crisis. Recuperado de http://scholar.harvard.edu/files/rogoff/files/from_financial_crash.pdf

Samuelson, P., Nordhaus, W. (2002) Economía. México: Ed. McGraw Hill.

SAT (2015a) Servicio de Administración Tributaria. Reporte Anual 2014 y Retos 2015. Recuperado de http://www.sat.gob.mx/transparencia/transparencia_focalizada/Documents/itg2015_t1/Reporte_Anual2014_Retos2015.pdf

SAT (2015b) Servicio de Administración Tributaria. La Nueva Administración Tributaria en México El ADN digital: eje de transformación de los servicios tributarios. Recuperado de http://www.sat.gob.mx/sala_prensa/comunicados_nacionales/2015/agosto/Documents/LaNuevaAdministracionTributariaenMexico.pdf

SAT (2017) Servicio de Administración Tributaria. SAT da a conocer facilidades en materia de factura electrónica. Recuperado de http://www.gob.mx/sat/prensa/com2017_048?id_iom=es

SHCP (2006) Secretaría de Hacienda y Crédito Público. Información de Finanzas Públicas y Deuda Pública Enero-Noviembre 2006. Recuperado de http://finanzaspublicas.hacienda.gob.mx/work/models/Finanzas_Publicas/docs/congreso/fp/2006/FP_200611.pdf

SHCP (2011a) Secretaría de Hacienda y Crédito Público. El Impuesto Empresarial a Tasa Única (IETU): Un diagnóstico a tres años de su implementación, Recuperado de http://www.shcp.gob.mx/INGRESOS/Documents/documento_ietu_01082011.pdf

- SHCP (2011b) Secretaría de Hacienda y Crédito Público. Informe sobre la Situación Económica, las Finanzas Públicas y la Deuda Pública, cuarto trimestre de 2010, Indicadores de Recaudación. Recuperado de http://finanzaspublicas.hacienda.gob.mx/work/models/Finanzas_Publicas/docs/congreso/infotrim/2010/ivt/04afp/itanfp13_201004.pdf
- SHCP (2012a) Secretaría de Hacienda y Crédito Público. Información de Finanzas Públicas y Deuda Pública Enero-Noviembre 2012. Recuperado de http://finanzaspublicas.hacienda.gob.mx/work/models/Finanzas_Publicas/docs/congreso/fp/2012/FP_201211.pdf
- SHCP (2012b) Secretaría de Hacienda y Crédito Público. Informe sobre la Situación Económica, las Finanzas Públicas y la Deuda Pública, cuarto trimestre de 2011, Indicadores de Recaudación. Recuperado de http://finanzaspublicas.hacienda.gob.mx/work/models/Finanzas_Publicas/docs/congreso/infotrim/2011/ivt/04afp/itanfp13_201104.pdf
- SHCP (2013a) Secretaría de Hacienda y Crédito Público. Informe sobre la Situación Económica, las Finanzas Públicas y la Deuda Pública, cuarto trimestre de 2012, Indicadores de Recaudación. Recuperado de http://finanzaspublicas.hacienda.gob.mx/work/models/Finanzas_Publicas/docs/congreso/infotrim/2012/ivt/04afp/itanfp14_201204.pdf
- SHCP (2013b) Secretaría de Hacienda y Crédito Público. Distribución del Pago de Impuestos y Recepción del Gasto Público por Deciles de los Hogares y Personas. Resultados para el año de 2010. Recuperado de http://finanzaspublicas.hacienda.gob.mx/work/models/Finanzas_Publicas/docs/congreso/infoanual/2013/ig_2013.pdf
- SHCP (2014a) Secretaría de Hacienda y Crédito Público. Criterios Generales de Política Económica para la iniciativa de la Ley de Ingresos de la Federación y el proyecto de Presupuesto de Egresos de la Federación correspondientes al ejercicio fiscal 2015. Recuperado de http://www.apartados.hacienda.gob.mx/presupuesto/temas/ppef/2015/paquete/criterios_generales_pe_2015.pdf
- SHCP (2014b) Secretaría de Hacienda y Crédito Público. Informe sobre la Situación Económica, las Finanzas Públicas y la Deuda Pública, cuarto trimestre de 2013, Indicadores de Recaudación. Recuperado de http://finanzaspublicas.hacienda.gob.mx/work/models/Finanzas_Publicas/docs/congreso/infotrim/2013/ivt/04afp/itanfp12_201304.pdf
- SHCP (2015a) Secretaría de Hacienda y Crédito Público. Distribución del pago de impuestos y recepción del gasto público por deciles de hogares y personas. Resultados para el año de 2012. Recuperado de <http://www.shcp.gob.mx/INGRESOS/Paginas/distribucionPago.aspx>
- SHCP (2015b) Secretaría de Hacienda y Crédito Público. Informe sobre la Situación Económica, las Finanzas Públicas y la Deuda Pública, cuarto trimestre de 2014,

Indicadores de Recaudación. Recuperado de http://finanzaspublicas.hacienda.gob.mx/work/models/Finanzas_Publicas/docs/congreso/infotrim/2014/ivt/04afp/itanfp13_201404.pdf

SHCP (2016a) Secretaría de Hacienda y Crédito Público. Criterios Generales de Política Económica para la iniciativa de la Ley de Ingresos de la Federación y el proyecto de Presupuesto de Egresos de la Federación correspondientes al ejercicio fiscal 2017. Recuperado de http://www.ppef.hacienda.gob.mx/work/models/PPEF2017/paquete/politica_hacendaria/CGPE_2017.pdf

SHCP (2016b) Secretaría de Hacienda y Crédito Público. Informe sobre la Situación Económica, las Finanzas Públicas y la Deuda Pública, cuarto trimestre de 2015, Indicadores de Recaudación. Recuperado de http://finanzaspublicas.hacienda.gob.mx/work/models/Finanzas_Publicas/docs/congreso/infotrim/2015/ivt/04afp/itanfp13_201504.pdf

SHCP (2016c) Secretaría de Hacienda y Crédito Público. Distribución del Pago de Impuestos y Recepción del Gasto Público por Deciles de los Hogares y Personas. Resultados para el año de 2012. Recuperado de http://finanzaspublicas.hacienda.gob.mx/work/models/Finanzas_Publicas/docs/congreso/infoanual/2015/ig_2015.pdf

SHCP (2017a) Secretaría de Hacienda y Crédito Público. Información de Finanzas Públicas y Deuda Pública Enero-Febrero 2017. Recuperado de http://finanzaspublicas.hacienda.gob.mx/work/models/Finanzas_Publicas/docs/congreso/fp/2017/FP_201702.pdf

SHCP (2017b) Secretaría de Hacienda y Crédito Público. Información de Finanzas Públicas y Deuda Pública Enero-Marzo 2017. Recuperado de http://finanzaspublicas.hacienda.gob.mx/work/models/Finanzas_Publicas/docs/congreso/fp/2017/FP_201703.pdf

SHCP (2017c) Secretaría de Hacienda y Crédito Público. Informe sobre la Situación Económica, las Finanzas Públicas y la Deuda Pública, cuarto trimestre de 2016, Indicadores de Recaudación. Recuperado de http://finanzaspublicas.hacienda.gob.mx/work/models/Finanzas_Publicas/docs/congreso/infotrim/2016/ivt/04afp/itanfp02_201604.pdf

SHCP (2017d) Secretaría de Hacienda y Crédito Público. Distribución del Pago de Impuestos y Recepción del Gasto Público por Deciles de los Hogares y Personas. Resultados para el año de 2014. Recuperado de http://finanzaspublicas.hacienda.gob.mx/work/models/Finanzas_Publicas/docs/congreso/infoanual/2016/ig_2016.pdf

Stiglitz, J. (2000). La economía del sector público. Ed. Antonio Bosch. España

Legislación

Código Fiscal de la Federación, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 1981.

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 5 de febrero de 1917.

Constitución Política del Estado Libre y Soberano de Nuevo León, publicada en el Periódico Oficial del Estado el 16 de diciembre de 1917.

Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2006, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 14 de diciembre de 2005.

Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2007, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 27 de diciembre de 2006.

Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2008, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 7 de diciembre de 2007.

Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2009, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 10 de noviembre de 2008.

Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2010, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 25 de noviembre de 2009.

Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2011, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 25 de noviembre de 2010.

Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2012, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 16 de noviembre de 2011.

Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2013, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 17 de diciembre de 2012.

Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2014, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 20 de noviembre de 2013.

Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2015, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 13 de noviembre de 2014.

Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2016, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 18 de noviembre de 2015.

Ley del Impuesto al Valor Agregado, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 29 de diciembre de 1978.

Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 30 de diciembre de 1980.

Ley del Impuesto Sobre la Renta, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 11 de diciembre de 2013.

Ley del Servicio de Administración Tributaria, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 15 de diciembre de 1995.

Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 24 de agosto de 2015.

Resolución Miscelánea Fiscal para 2017, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 23 de diciembre de 2016.

Tesis Aislada SCJN: Impuestos Directos e Indirectos. Sus Diferencias, a la Luz de la Garantía de Equidad Tributaria. 1ª. XCII/2012 (10ª.) Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época, L. VIII. T.1, Mayo de 2012 p. 1098

Tesis Aislada SCJN: Patrimonio Familiar. Para que sea Inalienables e Inembargable, debe Formalizarse ante la Autoridad Jurídica Competente para que ésta Ordene su Inscripción en el Registro Público, una vez Cumplidos los Requisitos Legales para Conformarlo (Legislación del Estado de Nuevo León). IV.1o.C.42 C Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, T.XXI, Junio de 2005 p. 827

Tesis Aislada SCJN: Patrimonio Familiar. Si Ambos Cónyuges Consintieron Gravar el Inmueble donde está Establecido el Hogar Conyugal, no Pueden Alegar que ese Acto está Afectado de Nulidad, al Haber Hijos Menores de Edad, aun cuando Argumenten Falta de Conocimientos Jurídicos (Interpretación de los Artículos 285, 286 y 288 del Código Civil para el Estado de Coahuila). VIII.5o.10 C Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, T.XXVII, Abril de 2008 p. 2397

Tesis Aislada SCJN: Patrimonio Familiar. Si un Crédito se contrajo con Anterioridad a su Constitución, los Bienes que lo Forman Deben Soportar las Consecuencias de la Condición Jurídica que Guarda al Entrar en él (Legislación del Estado de Coahuila). VIII.4o.22 C Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, T.XXV, Marzo de 2007 p. 1740

Tesis Aislada SCJN: Proporcionalidad Tributaria. Para que un Tributo Respete este Principio Constitucional se Requiere que Exista Congruencia entre el Gravamen y la Capacidad Contributiva de los Sujetos, que ésta Encuentre Relación Directa con el Objeto Gravado y que el Hecho Imponible y la Base gravable se Relacionen Estrechamente. P.XXXV/2010. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, T. XXII, Agosto de 2010 p. 243

Tesis Jurisprudencial SCJN: Impuesto Predial. El Patrimonio Familiar no está Exento de. Semanario Judicial de la Federación Volumen 181-186, Séptima Época, p. 95

- Tesis Jurisprudencial SCJN: Impuestos. Principio de Equidad Tributaria previsto por el Artículo 31 fracción IV, constitucional. P./J. 24/2000. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, T. XI, Marzo de 2000 p. 35
- Tesis Jurisprudencial SCJN: Patrimonio de Familia. Los Bienes que lo Constituyen están fuera del Comercio y, por Ende, no son Susceptibles de Prescribir (Legislación de los Estados de Chihuahua y Nuevo León). 1a./J. 77/2014 (10a.) Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Décima Época, L. 13. T.1, Diciembre de 2014 p. 198
- Tesis Jurisprudencial SCJN: Proporcionalidad Tributaria. Para Determinar si una Contribución Cumple con ese Principio, es Necesario Atender a su Naturaleza para Establecer las Formas como se Manifiesta la Capacidad Contributiva. P.J. 2/2009. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, T. XXIX, Abril de 2009 p. 1129
- Tesis Jurisprudencial SCJN: Tributo. El Hecho Imponible, como uno de los Elementos que lo Constituyen, es la Hipótesis Jurídica o De Facto que el Legislador Elige como Generadora de la Obligación Contributiva. I.15°.A. J/9. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, T. XXXI, Abril de 2010 p. 2675